



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

18 de abril de 2013

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 1.<sup>o</sup> trimestre de 2012

## Acórdão de 5 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Informação vinculativa. Impugnabilidade.*

### Sumário:

*Face ao princípio da impugnação unitária (artigo 54.º do CPPT) e não prevendo a lei tributária que a informação vinculativa (não atinente a pressupostos de benefício fiscal sujeito a reconhecimento) constitui acto destacável do procedimento, a respectiva impugnabilidade contenciosa directa e autónoma (em acção administrativa especial) só poderia admitir-se no caso de acto imediatamente lesivo.*

Processo n.º 1011/11-30.

Recorrente: Soporcel — Sociedade Portuguesa de Papel, S. A.

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. Soporcel – Sociedade Portuguesa de Papel, S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão (despacho saneador) que, proferida em 8/9/2011, no TAF de Coimbra, na acção administrativa especial que ali corre termos sob o n.º 326/11.8BECBR, absolveu a entidade Recorrida da instância, com fundamento na inimpugnabilidade da informação vinculativa, nos termos do disposto no art. 89º n.º 1 alínea c) do CPTA, aplicável ex vi art. 2º alínea c) do CPPT.

1.2. A recorrente termina as respectivas alegações de recurso com a formulação das Conclusões seguintes:

1. A informação vinculativa configura uma promessa de prática de acto administrativo a qual, por sua vez, integra o conceito de acto administrativo. Concretamente, está-se, portanto, perante um acto administrativo prévio de natureza verificativa.

2. A informação vinculativa objecto deste processo é isto, e nada menos do que isto: um acto administrativo por via do qual a Administração fiscal definiu a sua posição relativamente a uma situação individual e concreta (dedução fiscal de despesas consubstanciadas em contribuições suplementares para um fundo de pensões) de um contribuinte concreto (a Recorrente).

3. E do seu regime legal não se retira diferente conclusão e enquadramento (cfr., em especial, os nºs. 1, 8, 9 e 12 do artigo 68º da LGT).

4. Existe uma absoluta similitude entre a informação vinculativa e a informação prévia típica do Direito do Urbanismo, na medida em que ambas configuram um verdadeiro acto administrativo, que se pronuncia, de forma prévia ou antecipada, sobre uma determinada situação ou operação fiscal ou urbanística. Em ambos os casos se trata de actos autovinculativos quanto ao conteúdo de actos a praticar no futuro.

5. O facto de existir uma autovinculação por parte da Administração tributária, na informação vinculativa, demonstra claramente que a situação jurídica da Recorrente «ante» promessa é bastante diferente da situação jurídica da Recorrente «post» promessa, porquanto a posição da Administração relativamente aos particulares ficou, desde logo, definida por esse acto, no qual a Administração exerceu, antecipadamente, a margem de livre decisão conferida pela norma legal tributária.

6. Essa alteração da situação jurídica do contribuinte está directamente ligada à lesividade da informação vinculativa: a informação vinculativa é, pois, um acto administrativo com eficácia externa, isto é, (i) um acto cuja eficácia se projecta numa esfera jurídica distinta daquela em que a Administração tributária se insere e (ii) um acto dirigido (e, consequentemente, notificado), a um concreto contribuinte e que diz respeito a direitos e interesses desse contribuinte.

7. Da perspectiva da sua relação com o administrado, a informação vinculativa é mais do que um parecer vinculativo (é uma pré-decisão, como lhe chama alguma doutrina), pelo que as conclusões a respeito da admissibilidade da impugnação do parecer vinculativo se aplicam, por maioria de razão (e não, meramente, por analogia) à informação vinculativa.

8. Ora, a jurisprudência do mais alto Tribunal - o Supremo Tribunal Administrativo - tem entendido pacificamente que o parecer vinculativo é um verdadeiro acto administrativo que define a posição jurídica dos interessados sendo imediatamente impugnável na via contenciosa, na medida em que - à imagem da informação vinculativa - compromete irreversivelmente o sentido da decisão final, sendo,

por isso, atenta a sua lesividade, de considerar destacável para efeitos de impugnabilidade directa nos termos do artigo 51º, n.º 1, do CPTA.

9. A informação vinculativa em causa neste processo tem todas as características e propriedades de um parecer vinculativo, mais uma: ao contrário deste tipo de pareceres, é inquestionavelmente um acto final de um procedimento administrativo (acto horizontalmente definitivo), e não um acto interlocutório enxertado num procedimento cujo acto final seja outro. *Mutatis mutandis*, tem que ser entendida como um acto administrativo lesivo e autonomamente impugnável.

10. Voltando à similitude com as informações prévias do Direito do Urbanismo, o STA tem adoptado um entendimento pacífico sobre a impugnabilidade destas últimas ao entender que, quando desfavorável, a informação consubstancia, também, uma inovação, um acto administrativo definitivo, mas negativo, não havendo dúvida que a informação negativa é imediatamente lesiva para o requerente, uma vez que com tal acto administrativo verificativo definitivo se introduz na ordem jurídica, como efeito jurídico novo, a recusa da possibilidade de aproveitamento do solo, nos termos requeridos (na informação em causa nestes autos está em causa a recusa da possibilidade de dedução fiscal de certas contribuições suplementares para fundo de pensões).

11. Para efeitos do artigo 51º, n.º 1, do CPTA, os actos têm efeitos externos quando projectam os seus efeitos autonomamente ou i) na própria pretensão material que se intentava fazer valer através dele (procedimento) ou no próprio bem, direito, interesse ou posição jurídica a que a Administração ou qualquer interessado aí aspiravam; ii) em qualquer bem, direito, interesse ou posição exterior ao procedimento, seja dos que aí são interessados ou de terceiros.

12. Acresce - e como se argumentos adicionais fossem necessários - que há que levar em linha de conta que a determinação dos actos administrativos impugnáveis se fará sempre sem prejuízo injustificado do demandante, em concordância com o princípio *pro actione* posto no artigo 7º do CPTA, pedindo uma leitura aberta e dogmaticamente descomprometida deste seu (do CPTA) artigo 51º, n.º 1, para que não resulte dele - da interpretação e aplicação dos critérios de que se serve para delimitar o conjunto dos actos administrativos impugnáveis - a exclusão de uma qualquer situação carente ou merecedora de tutela judicial. Esta imposição interpretativa é uma decorrência directa, senão uma exigência, do princípio da tutela jurisdicional efectiva, plasmado no artigo 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

13. Finalmente, conforme sufragado já pelo Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito dos pareceres vinculativos, a impugnabilidade da informação vinculativa será de entender nos seguintes termos: a omissão da sua impugnação directa não deverá produzir os efeitos de caso decidido (que se imporia em futuros procedimento de liquidação de imposto) relativamente à situação concretamente aí versada.

14. A sentença recorrida enferma, pois, de erro na interpretação e aplicação dos artigos 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, 120º do CPA, 7º e 51º (especialmente o seu n.º 1) do CPTA, 68º da LGT e 57º, n.º 1, do CPPT e, nessa medida e por esses motivos, deverá ser revogada nos termos *infra* expostos.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogada a sentença recorrida e substituída por acórdão que reconheça a improcedência da excepção de inimpugnabilidade do acto impugnado e, correlativamente, declare a impugnabilidade da informação vinculativa respeitante ao pedido n.º 1480, apresentado pela recorrente em 29/10/2010, baixando os autos ao Tribunal a quo para que prossiga os seus termos.

1.3. Contra-alegou a entidade recorrida, pugnando pela confirmação do julgado e formulando, a final, as Conclusões seguintes:

A. Um contribuinte tem direito a obter informação sobre o entendimento da Administração Fiscal sobre uma determinada situação concreta anterior à apresentação do pedido, ou expectável, que venha a acontecer num futuro próximo, bem como sobre os pressupostos dos benefícios fiscais.

B. A Administração Fiscal fica vinculada à informação prestada, não podendo agir, naquele caso concreto, em sentido diverso ao da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial.

C. Apesar do destinatário da informação ser o contribuinte esta só produz verdadeiramente efeitos para com a Administração Fiscal.

D. Não se pode assim entender, em bom rigor, como acto lesivo uma informação vinculativa que, limitando a acção da administração fiscal, a nada obriga, nada exige e que nada vincula o contribuinte na sua actuação.

E. A emissão de uma informação vinculativa assenta numa situação hipotética, que poderá nunca chegar a verificar-se.

F. E sem um conflito real de pretensões, sem um verdadeiro litígio, não há necessidade de uma decisão judicial.

G. O Tribunal não serve o propósito de esclarecer as dúvidas de direito de um contribuinte ou de resolver conflitos hipotéticos.

H. A informação vinculativa não existe para substituir as decisões administrativas a tomar em cada procedimento, nem para as antecipar.

I. Pela negativa, a informação vinculativa por si não produz qualquer efeito que não seja obviamente o de impedir a Administração Tributária, em relação ao objecto do pedido, proceder posteriormente em sentido diverso da informação prestada.

J. Pela positiva, ainda que o contribuinte tenha sido notificado de uma informação vinculativa onde se assuma a verificação dos pressupostos de um qualquer benefício fiscal, este benefício só existe após reconhecimento do mesmo; tal como se o contribuinte não coadunar a sua conduta com o disposto numa determinada informação vinculativa, se a administração tributária quiser fazer valer essa sua interpretação deve iniciar um procedimento para efectuar as devidas correcções tributárias, que culminará na emissão do acto tributário.

K. Por outras palavras, o benefício fiscal só existe na medida em que seja reconhecido — independentemente de uma informação vinculativa reconhecer a verificação dos respectivos pressupostos — tal como a lesão fiscal só se verifica com a emissão do acto tributário.

L. Na esteira dos ensinamentos do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. I, 6ª Ed., Áreas Editora, p. 497: «A informação vinculativa não se destina a produzir, por si mesma, efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria administração tributária, que fica obrigada a decidir em conformidade com o informado [...]. Assim, as informações vinculativas não constituem actos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insusceptíveis de ser impugnadas contenciosamente.»

M. Em igual sentido, Sérgio Vasques, no seu artigo intitulado O mecanismo da informação vinculativa, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 397, p. 123-124:

«É entendimento geral o de que tais despachos não admitem reclamação ou recurso. Isto porque a informação prestada não fixa, afinal, quaisquer obrigações para o contribuinte, seja a obrigação de pagar imposto, sejam obrigações acessórias ou instrumentais desta. A informação vinculativa não constitui acto que integre o processo de liquidação, logo assim porque se reporta a factos meramente eventuais.»

N. Numa perspectiva sistemática dos meios de defesa carece de sentido poder impugnar o conteúdo de uma informação vinculativa.

O. Supondo que a situação hipotética se verifica e que o contribuinte não aderiu à interpretação adoptada na informação vinculativa, se a administração tributária quiser efectivar a interpretação proposta na referida informação vinculativa terá de iniciar um novo procedimento, um procedimento inspectivo.

P. Considerando sempre que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, que sentido faz não poder impugnar um relatório final de inspecção — isto é, não poder impugnar a interpretação jurídica constante da informação vinculativa quando esta se efectiva como fundamentação de uma correcção tributária — mas poder impugnar contenciosamente uma informação vinculativa — isto é, quando esta interpretação jurídica se refere apenas a uma situação meramente hipotética?

Q. Ainda que se admitisse que a informação vinculativa consubstancia um acto administrativo, para efeitos do artigo 120º do CPA — o que se faz por mero dever de ofício — o ora Recorrente olvida que a questão ora controvertida se insere não no âmbito do contencioso administrativo — como resulta evidente face às extensas referências às figuras do parecer vinculativo e da informação prévia — mas sim no contencioso tributário.

R. Não existe, assim, no contencioso tributário a regra da impugnabilidade contenciosa imediata de actos procedimentais com eficácia externa, conforme existe no contencioso administrativo, face ao artigo 51º, n.º 1, do CPTA; e

S. Não existe no contencioso tributário disposição expressa que preveja a impugnabilidade da informação vinculativa.

T. No nosso ordenamento jurídico não vigora a figura do precedente, e se tal não bastasse, nunca esteve uma informação vinculativa no acórdão citado pela Recorrente.

Termina pedindo que seja negado provimento ao recurso.

1.4. O MP, notificado para querendo se pronunciar (n.ºs. 1 e 2 do art. 146º do CPTA), não emitiu Parecer (cfr. fls. 586).

1.5. Corridos os Vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

2.1. A recorrente instaurou, ao abrigo do disposto no art. 97º, n.º 1, alínea p), do CPPT, e 46º e ss. do CPTA, a presente acção administrativa especial pedindo que:

a) Seja anulado o acto administrativo em matéria fiscal praticado pelo Director Geral dos Impostos, de sancionamento da proposta de Informação vinculativa do Director de Serviços de IRC, notificado à autora em 27/1/2011, em virtude de violação do disposto no art. 43º, n.º 2 e n.º 13, alínea c) do CIRC, no art. 5º, n.ºs. 1 e 5 do DL n.º 159/2009, no art. 55º da LGT, nos arts. 5º e 6º do CPA e nos arts. 266º, n.º 2, 2º, 13º, 18º, 62º e 104º, n.º 2, todos da CRP.

b) Seja reconhecido à autora o direito de deduzir como gasto fiscal as contribuições suplementares para o Fundo de Pensões Soporcel, já realizadas e a realizar, ao longo dos anos de 2010 a 2014, independentemente e à margem dos limites anuais previstos no art. 43º, n.ºs. 2 e 3 do CIRC, conforme permitido pelo art. 43º, n.º 13, alínea c) do CIRC e pelo art. 5º, n.ºs. 1 e 5 do DL n.º 153/2009;

c) Seja reconhecido à autora o direito a deduzir, como gasto fiscal, nos termos gerais constantes do art. 43º, n.º 2 do CIRC, as contribuições suplementares para o Fundo de Pensões Soporcel correspondentes ao reconhecimento em 2005, com efeitos em capitais próprios, de responsabilidades no valor de € 15.286.172,00 até então suspensas de reconhecimento ao abrigo do método contabilístico do «corridor», contribuições estas realizadas posteriormente a 2005, uma vez que o facto de as contribuições serem realizadas posteriormente ao reconhecimento contabilístico das responsabilidades, com efeitos em capitais próprios, não é impeditivo da sua dedução fiscal, conforme resulta das regras fiscais aplicáveis a este gasto, designadamente do n.º 2 do art. 43º do CIRC.

2.2. Porém, suscitada que foi, na contestação oferecida pela entidade recorrida, a questão da impugnabilidade do acto, veio esta a ser decidida em sede de despacho saneador, considerando-se, em síntese e no que agora releva, que, não se destinando a informação vinculativa em sede tributária a produzir, por si mesma, efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria Administração Tributária, que fica obrigada a decidir conforme com o informado, então, tais informações vinculativas não constituem actos administrativos nos termos do previsto no artigo 120º do CPA, sendo, por isso, insusceptíveis de impugnação contenciosa autónoma na medida em que não têm carácter lesivo, não sendo por isso recorríveis.

E, em consequência, a decisão recorrida julgou procedente aquela excepção da impugnabilidade do acto em questão e absolveu o réu da presente instância, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 89º do CPTA, aplicável ex vi art. 2º, alínea c) do CPPT, considerando, ainda, que, apesar de numa perspectiva de tutela preventiva no reconhecimento de direitos, tendo em conta o disposto nos arts. 97º e 145º do CPPT e pese embora, em termos de oportunidade processual, nos presentes autos não seja possível fazer uso do mecanismo de convalidação processual de acordo com o art. 265º-A do CPCivil, porquanto, no caso concreto, a pretensão das partes é precisamente aquela que está configurada nos presentes autos, inexistindo erro na forma processual, tal não obsta a que o direito que a autora pretende ver reconhecido possa ser susceptível de apreciação pelo Tribunal, se vier a ser deduzido autonomamente e no meio processual residual previsto no citado art. 145º do CPPT.

2.3. Discordando do assim decidido, a recorrente entende que:

— A informação vinculativa se substancia num acto administrativo impugnável (pois que se configura como uma promessa de prática de acto administrativo a qual, por sua vez, integra o conceito de acto administrativo), ou seja, estamos, concretamente, perante um acto administrativo prévio de natureza verificativa: acto administrativo por via do qual a AT definiu a sua posição relativamente a uma situação individual e concreta (dedução fiscal de despesas consubstanciadas em contribuições suplementares para um fundo de pensões) de um contribuinte concreto (a recorrente).

— Existe uma absoluta similitude entre a informação vinculativa e a informação prévia típica do Direito do Urbanismo, na medida em que ambas configuram um verdadeiro acto administrativo, que se pronuncia, de forma prévia ou antecipada, sobre uma determinada situação ou operação fiscal ou urbanística. Em ambos os casos se trata de actos autovinculativos quanto ao conteúdo de actos a praticar no futuro. E o facto de existir uma autovinculação por parte da AT, na informação vinculativa, demonstra claramente que a situação jurídica da recorrente «ante» promessa é bastante diferente da situação jurídica da recorrente «post» promessa, porquanto a posição da AT relativamente aos particulares ficou, desde logo, definida por esse acto, no qual a AT exerceu, antecipadamente, a margem de livre decisão conferida pela norma legal tributária.

— Essa alteração da situação jurídica do contribuinte está directamente ligada à lesividade da informação vinculativa: ela é, pois, um acto administrativo com eficácia externa, isto é, (i) um acto cuja eficácia se projecta numa esfera jurídica distinta daquela em que a AT se insere e (ii) um acto dirigido (e, consequentemente, notificado), a um concreto contribuinte e que diz respeito a direitos e interesses desse contribuinte.

E da perspectiva da sua relação com o administrado, a informação vinculativa é mais do que um parecer vinculativo (é uma pré-decisão, como lhe chama alguma doutrina), pelo que as conclusões a respeito da admissibilidade da impugnação do parecer vinculativo se aplicam, por maioria de razão (e não, meramente, por analogia) à informação vinculativa. Pelo que esta, “mutatis mutandis” tem que ser entendida como um acto administrativo lesivo e autonomamente impugnável, sendo que também a jurisprudência do STA (secção do contencioso administrativo) tem entendido pacificamente que o parecer vinculativo é um verdadeiro acto administrativo que define a posição jurídica dos interessados sendo imediatamente impugnável na via contenciosa, na medida em que - à imagem da informação vinculativa - compromete irreversivelmente o sentido da decisão final, sendo, por isso, atenta a sua lesividade, de considerar destacável para efeitos de impugnabilidade directa nos termos do art. 51º, n.º 1, do CPTA. Acrescendo, ainda, que a informação vinculativa aqui em causa, além de ter todas as características e

propriedades de um parecer vinculativo, tem ainda mais uma: ao contrário deste tipo de pareceres, é inquestionavelmente um acto final de um procedimento administrativo (acto horizontalmente definitivo), e não um acto interlocutório enxertado num procedimento cujo acto final seja outro.

2.4. A Fazenda Pública, por sua vez, sustenta que a decisão recorrida deve ser confirmada, pois que, ainda que, por mera hipótese, se admitisse que a informação vinculativa consubstancia um acto administrativo, para efeitos do art. 120º do CPA, não pode esquecer-se que a questão ora controvertida se insere não no âmbito do contencioso administrativo mas sim no contencioso tributário, onde, além de não existir disposição expressa que preveja a impugnabilidade da informação vinculativa, também não existe a regra da impugnabilidade contenciosa imediata de actos procedimentais com eficácia externa, conforme existe no contencioso administrativo, face ao art. 51º, n.º 1, do CPTA.

2.5. A questão a decidir é, portanto, a de saber se o acto em causa (informação vinculativa) é acto impugnável.

Vejamos.

3.1. A alínea e) do n.º 3 do art. 59º da LGT (sob a epígrafe Princípio da colaboração) dispõe:

«3. A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: (...)

e) A informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais».

Por sua vez, o art. 68º da mesma LGT, dispõe (redacção introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12):

#### «Artigo 68º

##### *Informações vinculativas*

1 - As informações vinculativas sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais, são requeridas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda.

(...)

14 - A administração tributária, em relação ao objecto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial.

(...).»

3.2. No âmbito do CPPT, o seu art. 57º dispõe (redacção introduzida pelo art. 111º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12):

#### «Artigo 57º

##### *Informações vinculativas*

1 - A notificação aos interessados da resposta ao pedido de informação vinculativa inclui obrigatoriamente a informação ou parecer em que a administração tributária se baseou para a sua prestação.

2 - Os interessados não ficam dispensados, quando o despacho for sobre os pressupostos de qualquer benefício fiscal dependente de reconhecimento, de o requerer autonomamente nos termos da lei.

3 - Apresentado o pedido de reconhecimento que tenha sido precedido de pedido de informação vinculativa, este ser-lhe-á apensado a requerimento do interessado, devendo a entidade competente para a decisão conformar-se com o anterior despacho, na medida em que a situação hipotética objecto do pedido de informação vinculativa coincida com a situação de facto objecto do pedido de reconhecimento, sem prejuízo das medidas de controlo do benefício fiscal exigidas por lei.»

4.1. A informação sobre a concreta situação tributária do contribuinte constava já (como garantia geral do contribuinte) da alínea b) e do § 1º do art. 14º do CPCI onde se previa que, quando o contribuinte solicitasse informação sobre a sua concreta situação tributária e essa informação fosse confirmada pelo DGCI, os serviços não poderiam proceder de forma diferente em relação ao objecto exacto do pedido, salvo em cumprimento de decisão judicial. (referenciando o art. 248º do Contencioso Aduaneiro aprovado pelo DL n.º 31664, de 22/11/1941 — no âmbito do qual estava prevista uma consulta prévia que vinculava a AF a determinada classificação pautal — **Anjos de Carvalho e Rodrigues Pardal** utilizam a designação de «instituto da consulta prévia» — cfr. CPCI, Anotado e comentado, Vol. I, 2ª ed., Almedina, 1969, anot. 2ª ao art. 14º, pp. 130/131; cfr., também, **Alberto Xavier**, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Lisboa, 1981, 142/144; **Casalta Nabais**, Direito Fiscal, 5ª ed., Almedina, 2009, p. 347).

Posteriormente, o CPT, enunciando (no seu art. 19º) as garantias dos contribuintes, entre as quais, o direito à informação (art. 20º), nomeadamente através da «informação prévia vinculativa» - cfr. alínea c) do n.º 1 do art. 20º do CPT) estruturou (nos arts. 72º e 73º do mesmo código) o desenvolvimento processual desta «informação vinculativa».

Mas a informação vinculativa sobre os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais constava já no art. 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (DL 215/89, de 1/7), cujo n.º 3 estabelecia que o despacho que recaísse sobre o respectivo pedido não era susceptível de reclamação ou recurso e não eximia os interessados de requererem o reconhecimento do benefício fiscal respectivo, nos termos da lei (os arts. 14º a 17º do EBF foram revogados pelo n.º 2 do art. 2º do DL n.º 433/99, de 26/10 – diploma que aprova o CPPT).

Actualmente, esta matéria relativa à informação vinculativa está regulada, em termos gerais, nos acima transcritos arts. 68º da LGT e 57º do CPPT e, especificamente em matéria aduaneira, no art. 12º do CAC (que regulamenta as «informações pautais vinculativas» e as «informações vinculativas em matéria de origem».)

E este direito à informação vinculativa desdobra-se, quer no direito de informação sobre situações tributárias concretas, independentemente de os seus pressupostos se terem ou não já verificado, quer no direito à informação sobre os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais (sobre os factores que levaram à implementação deste tipo de mecanismos, factores que têm que ver com a generalização da autoliquidação do imposto, com a introdução de normas anti-abuso — v. g. o art. 38º da LGT ou os arts. 57º, 57º-A, 57º-B e 57º-C do CIRC — e com uma maior uniformidade na aplicação da lei, cfr., entre outros, **Sérgio Vasques**, O Mecanismo da Informação Vinculativa, CTF 397, Jan./Mar. 2000, pp. 103/124; **Amaral Tomaz**, Informações Vinculativas Fiscais, CTF n.º 413, 2004, pp. 221 a 267).

4.2. Atentando nas disposições constantes do n.º 14 do art. 68º da LGT e do n.º 3 do art. 57º do CPPT, verificamos que, uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial. Ou seja, *«O objectivo principal da consulta vinculativa é fornecer ao contribuinte um domínio onde pode actuar com absoluta segurança: um safe harbour. Os efeitos de uma informação vinculativa são sobejamente conhecidos: ela vincula a Administração fiscal ao seu conteúdo», vedando-lhe, mesmo, «... a prática do prospective overruling: rever a situação criada, modificando-a com efeitos para o futuro, se considerar que a decisão é ilegal e que, por isso, se não pode manter.»* (**Saldanha Sanches**, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007, pp. 205/206).

Entende a recorrente que a informação vinculativa se substancia em acto administrativo impugnável (pois que se configura como uma promessa de prática de acto administrativo a qual, por sua vez, integra o conceito de acto administrativo), sendo que, no caso, estaremos, concretamente, perante um acto administrativo prévio de natureza verificativa: acto administrativo por via do qual a AT definiu a sua posição relativamente a uma situação individual e concreta (dedução fiscal de despesas consubstanciadas em contribuições suplementares para um fundo de pensões) de um contribuinte concreto (a recorrente).

Não se nos afigura, porém, que a informação vinculativa se possa integrar na definição de acto administrativo para tal efeito.

Na verdade, concordamos com o entendimento constante da decisão recorrida, no sentido de que as informações vinculativas não constituem actos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insusceptíveis de ser impugnadas contenciosamente.

Este art. 120º do CPA dispõe: *«Para os efeitos da presente lei, consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.»*

Ora, como apontam **Diogo Leite de Campos**, **Benjamim Rodrigues** e **Jorge Lopes de Sousa** (Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 3ª ed., Vislis, 2003, anot. 12 ao art. 68º, p. 346), *«A informação vinculativa, não se destina a, por si mesma, produzir efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria administração tributária, que fica obrigada a decidir em conformidade com o informado, se o interessado assim o requerer, formulando o necessário pedido de apensação do procedimento de informação vinculativa ao do pedido de reconhecimento de benefício fiscal (arts. 68º, n.º 2, da LGT e 57º, n.º 3, do CPPT). Assim, as informações vinculativas não constituem actos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insusceptíveis de ser objecto de recurso contencioso. A decisão do recurso hierárquico tem idênticos efeitos, pelo que não pode ser impugnada contenciosamente. Os interessados, porém, se pretenderem ver reconhecido algum direito relativo à sua situação tributária ou aos pressupostos não concretizados de benefícios fiscais, poderão propor acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos do art. 145º do CPPT.»*

O efeito produzido pela prestação desta informação vinculativa, por si e em relação ao objecto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada, sendo que, apesar disso, se o contribuinte optar por proceder em sentido não coincidente com a que resultar do sentido da informação, a AT, se quiser fazer valer a interpretação da informação, tem que iniciar o respectivo procedimento para efectuar as correcções tributárias, que

culminará, então, na prática do acto tributário que ao caso couber. Mas o contribuinte não fica obrigado a seguir a posição da AT, podendo, por sua vez, agir de acordo com interpretação (embora discordante da interpretação feita pela AT) que entenda ser a decorrente das normas legais que estiverem em causa e não lhe ficando vedada a possibilidade de impugnar o acto de liquidação porventura dali decorrente.

E nem se diga que o contribuinte ficará, nesse caso, prejudicado pelo efeito de qualquer caso resolvido, caso não possa impugnar esta informação vinculativa. É que, vigorando no contencioso tributário o princípio da impugnação unitária (art. 54º do CPPT), aquele efeito ligado ao caso resolvido só poderia ocorrer se o acto aqui em questão (informação vinculativa) se configurasse como acto destacável (e, assim, com impugnabilidade autónoma) ou fosse imediatamente lesivo. Na verdade, como escreve **Jorge de Sousa** (CPPT, Anotado e comentado, Vol. I, 6ª ed., 2011, anotações 2 e 3 ao art. 54º, p. 467 e 468) em sede de contencioso tributário, só é possível, em regra, impugnar contenciosamente o acto final do respectivo procedimento (o acto de liquidação), pois só este atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica e patrimonial do contribuinte, «*fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres. Esse princípio extrai-se também do art. 66º da LGT, em que se estabelece o regime dos actos interlocutórios do procedimento tributário, que determina que os contribuintes e outros interessados podem reclamar de quaisquer actos ou omissões praticados pela administração tributária, mas a reclamação não suspende o procedimento, podendo os interessados impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade. (...) Nos procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação de tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por este acto e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo contenciosamente impugnável*» (cfr. também o ac deste STA, de 5/4/2006, rec. 1286/05).

E embora, por vezes, a lei preveja a impugnabilidade contenciosa imediata de actos anteriores ao acto final do procedimento, que têm especial relevo para condicionar a decisão final (actos destacáveis, isto é, actos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados por forma autónoma) «*a sua impugnação contenciosa autónoma só ocorrerá quando esteja prevista na lei, por forma expressa, como se exige neste artigo, só havendo impugnabilidade imediata de actos procedimentais independentemente de norma expressa quando tais actos procedimentais sejam imediatamente lesivos.*»

No sentido da não impugnabilidade da informação vinculativa se pronuncia, igualmente, **Sérgio Vasques** referindo ser entendimento geral o de que tais despachos não admitem reclamação ou recurso, «*porque a informação prestada não fixa, afinal, quaisquer obrigações para o contribuinte, seja a obrigação de pagar imposto, sejam obrigações acessórias ou instrumentais desta. A informação vinculativa não constitui acto que integre o processo de liquidação, logo assim porque se reporta a factos meramente eventuais. No art. 17º, n.º 3, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, fixa-se isto mesmo, que o despacho proferido em processo de consulta prévia “não é susceptível de reclamação ou recurso”.*» (ob. cit., pp. 123-124).

E o cons. **Jorge de Sousa** vem reiterando (cfr. ob. cit., anotação 6 ao art. 57º, p. 497) o entendimento já constante da anotação à LGT, acima referenciada, continuando a sustentar que «*as informações vinculativas não constituem actos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insusceptíveis de ser impugnadas contenciosamente*».

E ainda no mesmo sentido da inimpugnabilidade, por as informações vinculativas não se configurarem como actos lesivos, cfr., ainda, **Freitas da Rocha** (Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3ª ed., p. 145), referenciando apenas o texto do acórdão desta Secção do STA, de 8/11/2006, rec. n.º 382/06, onde, embora a título meramente circunstancial (como a recorrente salienta nos arts. 46º a 51º da resposta — fls. 470 a 472 — à contestação da entidade recorrida), se afirma que «*... a informação vinculativa não tem carácter lesivo e, por isso, não é recorrível*».

4.3.1. Por outro lado, como alega a recorrida Fazenda Pública, também não há, neste âmbito da impugnabilidade ou inimpugnabilidade da informação vinculativa em sede tributária, que fazer apelo à jurisprudência da secção do contencioso administrativo deste STA (cfr. Conclusões 6ª a 13ª das alegações de recurso), sendo que, ao contrário do alegado pela recorrente, também não se vê que exista a invocada «absoluta similitude entre a informação vinculativa e a informação prévia típica do Direito do Urbanismo». (1)

Até porque, apesar de, no âmbito do contencioso administrativo, o CPTA (cfr. art. 51º) contemplar um princípio geral de impugnabilidade «*em função do factor da externalidade jurídica dos respectivos efeitos ou conteúdo —, pondo de lado as categorias da definitividade*» (**Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira**, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Almedina, 2004, comentário I ao art. 51º, p. 340) e procurando, mesmo, distinguir «*a questão da impugnabilidade do acto administrativo, da questão de saber se o acto lesa direitos ou interesses legalmente protegidos*», sendo, pois, decisivo «*para que um acto administrativo possa ser considerado impugnável é que os efeitos que ele se destina a introduzir na ordem jurídica sejam susceptíveis de se projectar na esfera jurídica de qualquer entidade, privada ou pública (...) em condições de fazer com que para elas possa resultar um efeito útil da remoção do acto da ordem jurídica*» (**Aroso de Almeida**, O Novo Regime do



Processo nos Tribunais Administrativos, 4ª ed., Almedina, 2005, pp. 140 e 141; cfr., igualmente, **Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha**, Comentário ao CPTA, Almedina, 2005, anotações 1 a 3 ao art. 51º, pp. 258 a 262), o que também é verdade é que, no âmbito do contencioso tributário, como decorre do citado art. 54º do CPPT, *«a impugnabilidade do acto continua a depender da sua lesividade imediata e actual, da produção de efeitos negativos imediatos na esfera jurídica do contribuinte, pela violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos»*, ou seja, *contrariamente ao que sucede no contencioso administrativo, a lesividade meramente potencial ou não objectiva, não permitirá a imediata impugnação do acto»* (ac. deste STA, de 23/6/2010, rec. n.º 1032/09). Ou seja, como refere **Jorge de Sousa** (ob. cit., p. 467, nota de rodapé n.º 804), *«é de concluir que não se estendeu ao contencioso tributário a regra da impugnabilidade contenciosa imediata de actos procedimentais com eficácia externa adoptada no art. 51º, n.º 1, do CPTA»*.

Ora, no caso, não prevendo a lei tributária que a decisão da informação vinculativa aqui em causa se configura como acto destacável, nos termos supra expostos (note-se que não se trata aqui, sequer, de decisão atinente a benefício fiscal sujeito a reconhecimento, pois essa seria uma situação de impugnação autónoma de acto relativo aos pressupostos do acto de liquidação – cfr. quanto a esta matéria, os acs. desta Secção do STA, de 15/11/2000 e 15/12/2004, recs. n.ºs. 25432 e 211/04, respectivamente), a impugnabilidade contenciosa directa e autónoma da mesma só poderia admitir-se se se concluísse estarmos em face de acto imediatamente lesivo.

4.3.2. Todavia, não se nos afigura que, no caso, ocorra tal lesividade imediata.

Na verdade, segundo consta da própria informação prestada (cfr. fls. 92 a 97) o que a recorrente pretendeu foi que a AT lhe confirmasse que as contribuições para o Fundo de Pensões que venha a efectuar com o objectivo de financiar as perdas actuariais líquidas acumuladas e não reconhecidas até 2004, correspondem ao valor que será dedutível como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, nos exercícios de 2010 a 2014, sem ser necessário observar os limites previstos nos n.ºs. 2 e 3 do art. 43º do CIRC, ou seja, que a AT lhe confirme o valor que será dedutível como gasto para efeitos fiscais, das contribuições para o Fundo de Pensões que venham a ser efectuadas no exercício de 2010, para cobertura das responsabilidades não financiadas pelo Fundo em 31/12/2009, até à concorrência das perdas actuariais reconhecidas no respectivo balanço em 2005.

Isto porque considera que a sua situação se equipara, quanto ao reconhecimento das suas responsabilidades com pensões, à das entidades que optaram, nos termos do n.º 2 do art. 12º do DL n.º 35/05, de 17/2, por elaborar as respectivas contas individuais a partir de 2005 de acordo com as NIC, e que, por isso, deverá beneficiar do respectivo regime transitório previsto no n.º 6 do art. 5º do DL n.º 159/09, de 13/7.

E a informação prestada foi no sentido de que:

— as contribuições que venham a ser efectuadas para o Fundo de Pensões em 2010, com o objectivo de financiar as responsabilidades não financiadas relativas às perdas actuariais acumuladas e não reconhecidas até 2004, não têm cabimento no regime transitório previsto no n.º 6 do art. 5º do DL n.º 159/09, de 13/7, dado que estas contribuições não resultaram da adopção, pela 1ª vez, das NIC (nem em resultado da aplicação do DL n.º 35/2005, de 17/2, nem agora, em resultado do Novo Sistema de Normalização Contabilística), pois que a requerente já vinha utilizando a IAS desde 2001.

— essas contribuições também não têm cabal enquadramento fiscal no n.º 13 do art. 43º do CIRC dado que, no caso, não há um acréscimo das responsabilidades decorrente da adopção das NIC, mas apenas contribuições respeitantes a responsabilidades que ainda não se encontravam financiadas, ao passo que, de acordo com aquele regime, não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes, pelo que, apenas caem nesta norma as situações em que há obrigatoriamente um acréscimo das responsabilidades por pensões de reforma e de sobrevivência, em resultado da aplicação das NIC.

— e, por outro lado, no que respeita à dedutibilidade fiscal dos gastos relativos ao acréscimo das responsabilidades por pensões de reforma e de sobrevivência que devam ser reconhecidos em resultados transitados, em resultado da aplicação das normas internacionais de contabilidade, também tal dedutibilidade depende da entrega efectiva aos Fundos daquelas importâncias, quer sejam efectuadas no exercício quer em exercícios anteriores. Caso as contribuições sejam efectuadas em exercícios anteriores é necessário que garantam benefícios com idêntica natureza (reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência), a sua dedução não tenha sido aceite em períodos de tributação precedentes e seja devidamente demonstrada a correspondência entre os gastos deduzidos e as contribuições efectuadas. Ou seja, para efeitos do regime previsto no art. 43º do CIRC, é necessário, para que os gastos sejam dedutíveis, que os encargos associados a responsabilidades com pensões de reforma sejam objecto da adequada cobertura financeira, podendo esta ser concretizada quer no exercício quer

em exercícios anteriores e sejam reconhecidos em gastos ou em resultados transitados. Mas, no caso, no exercício de 2010, não há lugar ao registo de qualquer gasto ou resultados transitados, mas apenas à entrega dos fundos respeitantes às responsabilidades não financiadas. Assim, uma vez que a Soporcel já reconheceu em 2005, em resultados transitados, as perdas actuariais líquidas acumuladas e não reconhecidas até 2004 e só em 2010 é que procederá à cobertura das responsabilidades inerentes, não é possível a aceitação fiscal das contribuições em questão como gasto, dado que não é registado como tal neste exercício, tendo a sua dedução sido efectuada num período de tributação anterior, sendo que, no caso, o reconhecimento em resultados transitados não foi acompanhado da realização das respectivas contribuições.

4.3.3. Ora, não se vê que a prestação desta informação vinculativa seja susceptível de provocar, por si, efeitos jurídicos negativos imediatos na esfera jurídica da recorrente, em termos de corresponder a um acto imediatamente lesivo, pois que, além de não obstar a que ela proceda, com base no entendimento que sustentou perante a AT, ao preenchimento (enquadrando como custo fiscal os montantes questionados) e entrega da respectiva declaração de IRC do ano em causa, também não despoleta desde logo a obrigação legal de entrega de imposto, antes de ser operada a respectiva liquidação correspondente a tal ano, sendo que, como alega a recorrida, se a AT quiser fazer valer a sua interpretação, deve iniciar um procedimento para efectuar as devidas correcções tributárias, que culminará na emissão do acto tributário.

4.3.4. A recorrente alega, ainda, que a informação vinculativa cuja impugnabilidade ora se discute é um acto com eficácia externa, isto é, um acto cuja eficácia se projecta numa esfera jurídica distinta daquela em que a AT se insere, um acto que, notificado, se projecta na sua esfera de contribuinte e respeitando aos seus direitos e interesses, daí derivando a respectiva impugnabilidade imediata.

Porém, como supra se disse, a regra da impugnabilidade contenciosa imediata de actos procedimentais com eficácia externa adoptada no art. 51º, n.º 1, do CPTA, não se estendeu ao contencioso tributário, pelo que neste âmbito (tributário) a informação vinculativa só seria imediata e autonomamente impugnável contenciosamente se implicasse lesividade imediata para o contribuinte: só nesse caso ela seria imediata e autonomamente impugnável por via da presente acção administrativa especial.

Acresce que, a aceitar que estamos perante um acto que se reconduz à promessa de acto administrativo, vinculando a AT ao conteúdo e sentido da promessa, ou, nas palavras de **Taborda da Gama** (Promessas Administrativas - da Decisão de Autovinculação ao Acto Devido, Coimbra Editora, 2008, p. 221), vinculando a «*Administração à prática de um acto administrativo, mais especificamente, de um acto tributário com um determinado conteúdo*», <sup>(2)</sup> sempre estaremos perante uma promessa unilateral, insusceptível, por si mesma, como se disse, de produzir efeitos numa situação individual e concreta. E embora também sejam coisas diferentes o carácter necessário ou facultativo de um acto e a sua natureza vinculativa ou não vinculativa (esta depende apenas da necessidade de o sentido do acto anterior dever, ou não, ser seguido na decisão final do procedimento), no caso, a informação vinculativa também nem sequer é acto que deva necessariamente preceder uma eventual liquidação (a apresentação de pedido de informação prévia está na disponibilidade do contribuinte).

De todo o modo, visto que, nos termos já mencionados, por um lado, no contencioso tributário a impugnabilidade do acto continua a depender da sua lesividade imediata e actual, da produção de efeitos negativos imediatos na esfera jurídica do contribuinte, pela violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, não bastando para a impugnabilidade do acto (e contrariamente ao que sucede no contencioso administrativo) a lesividade meramente potencial ou não objectiva, e visto que, por outro lado, se conclui que, no caso, a prestação da presente informação vinculativa não é susceptível de provocar, por si, efeitos jurídicos negativos imediatos na esfera jurídica da recorrente, em termos de corresponder a um acto imediatamente lesivo, então, a controvérsia sobre a própria natureza da informação vinculativa acaba, por, nesta base, não relevar.

Não relevando, assim, igualmente, a alegação da recorrente, no sentido de que estamos perante um «acto prévio de natureza vinculativa» e, citando **Rebello de Sousa e Salgado Matos**, de que «*as pré-decisões podem, por sua vez, ser actos parciais ou actos prévios (...) em caso algum são as pré-decisões meros actos preparatórios, na medida em que consubstanciam a resolução final de questões isoladas*». Sempre se dirá, contudo, que esses autores, exemplificando, logo de seguida, alguns desses actos prévios, parecem referir-se a actos que, por via de regra, antecedem necessariamente a prática do acto final: «*Exemplos de actos prévios: no procedimento de licenciamento de obras de edificação, as aprovações dos projectos de arquitectura e das especialidades, que necessariamente antecedem a emissão da licença de obras de edificação (arts. 20º, 23º RJUE); em determinados procedimentos para a celebração de contratos administrativos, os actos de admissão e exclusão de concorrentes e propostas, que necessariamente antecedem a prática do acto de adjudicação (arts. 101º, 104º RJDPCP); as decisões prévias que dependam de decisão de um tribunal ou de outro órgão administrativo que não o órgão decisório de um procedimento para a emissão de um acto administrativo (art. 31º CPA ...)*» (Direito Administrativo Geral, Tomo III, Actividade Administrativa, 1ª ed., Dom Quixote, 2007, p. 97) — sublinhados nossos.

4.3.5. Finalmente, note-se, também, que mesmo em caso de pedido de informação sobre os pressupostos de qualquer benefício fiscal dependente de reconhecimento, os interessados não ficam dispensados de o requerer autonomamente nos termos da lei (n.º 2 do art. 57.º do CPPT; e daí a jurisprudência constante dos acs. desta Secção do STA, de 15/11/2000 e 15/12/2004, recs. n.ºs. 25432 e 211/04, respectivamente, supra já mencionados), ou seja, apesar de tal informação ter sido notificada ao contribuinte, o benefício fiscal (se não tiver a natureza de benefício automático decorrente da lei) só se constitui após reconhecimento do mesmo, sendo que, de todo o modo, o interessado há-de requerer a AT que proceda de acordo com a informação prestada, formulando o necessário pedido de apensação do procedimento de informação vinculativa ao do pedido de reconhecimento de benefício fiscal (arts. 68.º, n.º 2, da LGT e 57.º, n.º 3, do CPPT).

4.3.6. Em suma, não se vê que, neste âmbito e para efeitos de aquilatar da impugnabilidade, ou não impugnabilidade da informação prévia prevista na LGT e no CPPT, haja, por um lado, que apelar-se à jurisprudência da secção do contencioso administrativo do STA, nomeadamente à jurisprudência respeitante à impugnabilidade de pareceres vinculativos ou da informação prévia típica do Direito do Urbanismo, nem que deva, face ao princípio “pro actione” (art. 7.º do CPTA) se deva interpretar o art. 51.º, n.º 1 do CPTA no sentido de dever incluir-se na sua estatuição a informação vinculativa aqui em questão, nem que, por outro lado, estejamos em face de acto lesivo e que, consequentemente, seja susceptível de impugnação imediata e autónoma.

Além de que, ao invés do também alegado no segmento final da Conclusão 12<sup>a</sup>, o princípio da tutela jurisdicional efectiva decorrente do n.º 4 do art. 268.º da CRP, também não fica postergado, pois que o art. 54.º do CPPT prevê, ele próprio, a impugnabilidade autónoma de actos imediatamente lesivos, ou seja, o afastamento do princípio da impugnação unitária nesse tipo de casos, «*deve ser entendido como uma faculdade atribuída ao interessado, que este pode ou não utilizar, não ficando precludido, se não a usar, o direito de impugnar o acto final com fundamento em ilegalidade do acto procedimental, como se prevê na parte final deste art. 54.º*», (3) e sendo esta a interpretação «*que, seguramente, está em consonância com o princípio constitucional da tutela judicial efectiva (arts. 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4, da CRP)*» (Jorge de Sousa, ob. cit., p. 469).

5. A recusa invoca, ainda (nas arts. 57.º e ss. das alegações de recurso), o teor do acórdão proferido pela Secção do Contencioso Tributário do TCAS em 28/6/2005, no rec. n.º 00194/04, em apoio do entendimento da impugnabilidade da informação vinculativa ora em questão, sob pena de a questão se tornar caso decidido ou resolvido e não poder ser apreciada em sede de eventual impugnação da liquidação.

Mas, além de o eventual precedente não vincular a decisão exarada na sentença (despacho saneador) recorrida, também as situações em confronto nem sequer são equiparáveis.

No caso do referido aresto e como dele se vê, a ali impugnante requereu ao Ministro das Finanças que as amortizações do activo reavaliado referentes a determinado exercício (1994) fossem registadas contabilisticamente na conta das Amortizações Acumuladas e relevadas nos mapas demonstrativos, conforme o art. 7.º do DL n.º 22/92 por contrapartida da conta Resultados Transitados; e que fossem consideradas na Declaração Modelo 22 respeitante ao exercício do ano seguinte as correcções ao lucro tributável e ao imposto liquidado e pago ao Estado com referência ao exercício anterior, resultantes de alterações das amortizações e reintegrações com obediência aos critérios fixados no art. 6.º do mesmo DL n.º 22/92.

Requerimento aquele que veio a ser objecto de despacho do SEAF, no sentido de autorizar a reavaliação em determinados parâmetros e no sentido de que as amortizações do activo reavaliado referentes ao exercício de 1994 não produziram efeitos fiscais ainda que registadas contabilisticamente, no exercício de 1995, na conta de Amortizações Acumuladas e relevadas nos mapas demonstrativos, conforme o art. 7.º do citado DL n.º 22/92.

E o que o acórdão exara é que a eventual ilegalidade do despacho do SEAF não pode ser apreciada na impugnação judicial em causa (impugnação do acto de liquidação), dado ser acto prejudicial em relação a essa liquidação e dado que dele, directamente, não resultou qualquer liquidação de tributo, antes tendo condicionado apenas uma futura liquidação adicional: Daí que, por não ter sido atacado na forma e momento próprios, se tornou em caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado que a posterior liquidação não poderá deixar de acatar (arts. 89.º n.º 1 e 118.º n.º 3 do CPT, então vigente).

«*A consolidação de tal despacho na ordem jurídica como acto administrativo relativo a questão fiscal e prejudicial do acto tributário «stricto sensu», é condicionador da posterior liquidação, que, como acto de vontade da Administração Fiscal (AF), constitui um acto destacável do processo de que faz parte para efeitos da sua impugnação contenciosa como acto lesivo, ou para efeito de recurso hierárquico. E se o acto prejudicial não for impugnado, a autoridade que pratica o acto tributário tem de conformar-se com o conteúdo do primeiro. E se a impugnante não deduziu recurso da decisão que, correcta ou incorrectamente, lhe não relevou, para os exercícios seguintes, as amortizações relativas ao exercício de 1994, por mor daquela reavaliação operada, o que é conceitualmente distinto do reconhecimento de uma isenção fiscal, não pode ser nestes autos, tal questão conhecida, por se ter tornado caso decidido ou resolvido, não podendo aqui conhecer-se de eventuais vícios daquele despacho.»*

Ora, salvo o devido respeito, daqui se vê claramente que não se trata, no caso, de pedido de in- formação vinculativa, mas, ao que resulta do teor do aresto, de pedido de autorização efectuado nos termos e para os efeitos do disposto nos arts. 6º e 7º do DL n.º 22/92, de 14/2 e no art. 10º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/1, cujo n.º 3 impunha, aliás, que o contribuinte obtivesse, quanto à desvalorização excepcional, a aceitação da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos através de exposição fundamentada, salvo em casos comprovadamente justificados, e como tal reconhecidos por despacho do Ministro das Finanças. E, se bem interpretamos, terá sido essa a decisão que o acórdão reconduziu à prática de acto administrativo relativo a questão fiscal, destacável, lesivo e prejudicial do acto tributário «stricto sensu».

O que, como nos parece claro, não é a situação dos presentes autos.

Em suma, neste contexto e por tudo o exposto, havemos de concluir que a decisão recorrida (despacho saneador) não enferma dos erros de julgamento que lhe são imputados, nomeadamente por erro na interpretação e aplicação dos arts. 268º, n.º 4, da CRP, 120º do CPA, 7º e 51º do CPTA, 68º da LGT e 57º, n.º 1, do CPPT, antes tendo feito correcta interpretação e aplicação da lei, im procedendo, assim, todas as Conclusões do recurso.

#### DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Janeiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) Veja-se, aliás, sobre a controvérsia doutrinal e jurisprudencial sobre a impugnabilidade dos actos «endo-procedimentais» (pré-decisões — englobando quer os actos ou as decisões parciais com efeito ou carácter permissivo quer os actos prévios que, embora decidindo, não produzem qualquer efeito permissivo — e pareceres vinculativos), **Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira** (Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Almedina, 2004, comentário, comentários VII a IX ao art. 51º, pp. 343 a 347); bem como **Santos Botelho et alínea** (CPA Anotado e comentado, 4ª ed., Almedina, 2000, comentário ao art. 98º, pp. 366 e ss.); **Aroso de Almeida**, Manual de Processo Administrativo, 2010, pp. 237 e ss., citado quer pela recorrente, quer pela recorrida; e **Pedro Gonçalves**, CJA, n.º 0, p. 3 e ss., e p. 30 e ss., este último em anotação a dois acórdãos do STA que decidiram em sentido oposto a questão da impugnabilidade dos pareceres vinculantes).

(<sup>2</sup>) Para este autor, a informação vinculativa em direito fiscal é exemplo de promessa especialmente regulada (cfr. pp. 215 a 222) e o conceito de promessa unilateral de acto administrativo parece adaptar-se às diversas noções de acto administrativo e, sem dificuldade, à do art. 120º do CPA (cfr. pp. 237 e 238), referenciando ainda **Vasco Pereira da Silva** [Em busca do acto Administrativo Perdido (1996), 730], no sentido de que «a posição da Administração relativamente aos particulares ficou, desde logo, definida por esse acto», bem como **Sérvulo Correia** [Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos (1987), 748-753], no sentido de que «a noção de promessa unilateral da Administração não é incompatível com o elemento definitório da noção de acto administrativo» e **Paulo Otero** [Legalidade e Administração Pública — o sentido da vinculação administrativa à juridicidade (2003), 862] «no sentido da qualificação da promessa como acto administrativo» ao referir-se «expressamente às promessas de não praticar actos administrativos como sendo elas próprias actos administrativos».

(<sup>3</sup>) Este art. 54º do CPPT dispõe: «Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.»

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro. Mais-valias. IRS.*

### Sumário:

- I — Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código.*
- II — Tal, é salvaguardado pelo regime transitório previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Junho).*

Processo n.º 529/11-30.

Recorrente: Joaquim Augusto Ferreira Nadais e mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

### **1 – RELATÓRIO**

**JOAQUIM AUGUSTO FERREIRA NADAIS e esposa, MARIA ODETE JESUS OLIVEIRA**, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação n.º 199995323365173, referente a IRS do ano de 1996, no valor de € 103.622,06.

Alegaram a ilegalidade de tal liquidação, dado violar o artº 5º nº1 do DL 442-A/88, de 30/11, 11º nº4 da LGT, 13º, 103º nº2 e 267º da CRP.

Por sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 27 de Janeiro de 2009, foi a impugnação, julgada improcedente. Reagiram os recorrentes, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

A - O critério determinante de aplicação do regime transitório de tributação de mais-valias, previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, é a qualificação do bem no momento da entrada em vigor daquele diploma legal, e não da sua transmissão posterior.

B - Para que a transmissão do terreno em análise fosse tributada em sede de IRS era necessário que, antes da entrada em vigor do CIRS (01.01.1989), aquele terreno revestisse a natureza de terreno para construção, pois só a valorização de terrenos com esta qualificação era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias.

C - Para evitar efeitos retroactivos na aplicação do CIRS, o legislador determinou que, para tributar as transmissões onerosas sobre imóveis era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados na vigência da nova lei, à excepção dos terrenos para construção existentes em 1.01.1989 que já antes eram tributados por força do CIMV e que passariam agora a ser tributados nos termos do código do IRS.

D - A tributação em sede de IRS da valorização de terrenos agrícolas adquiridos antes da entrada em vigor do código do IRS levaria à aplicação, embora parcial, do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização de prédios rústicos, pois iriam ser objecto de tributação quer os ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo código, quer os ganhos correspondentes à valorização que possa ter ocorrido antes da sua entrada em vigor.

E - Tal opção levaria à aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, em violação do n.º 3 do artigo 103.º da CRP

F - Para o preenchimento do conceito de terreno objectivamente afecto à construção, o tribunal *a quo* socorre-se de factos índices que o levam a concluir tratar-se, no caso concreto, de um terreno objectivamente afecto à construção.

6 - Em qualquer caso, sendo o transmitente do terreno o sujeito passivo do imposto, é à intenção deste - e não do adquirente - que deveria atender-se para qualificar a situação.

H - No contexto de tributação de mais-valias, não deve atender-se a considerações atinentes à materialidade económica das situações da valorização de terrenos agrícolas, derivada da sua transformação em terrenos de construção.

- A sentença recorrida violou pois o disposto no n.º 1 do artigo 5º do Decreto- Lei n.º 442-A/88.

Revogando-a, pois, e substituindo-a por acórdão que anule a liquidação n.º 19995323365173, far-se-á JUSTIÇA.

#### **A recorrida não formulou contra-alegações**

#### **O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:**

“1. Recorrentes: Joaquim Augusto Ferreira Nadais e mulher Maria Odete Jesus Oliveira.

2. Objecto 4 recurso: a questão objecto do presente recurso consiste em saber se os ganhos (Mais-Valias) resultantes da venda, em 1996, de um lote de terreno, agora destinado a construção, mas adquirido como prédio rústico em 1982, estão isentos de IRS por estarem abrangidos no regime transitório previsto no artº 5º n.º 1 do Decreto-lei n.º 442-A/88 (redacção do Decreto-lei n.º 141/92 de 17/6).

Alegam os recorrentes que o critério determinante de aplicação do regime transitório de tributação de mais-valias, previsto no n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, é a qualificação do bem no momento da entrada em vigor daquele diploma legal, e não da sua transmissão posterior.

E que, para que a transmissão do terreno em análise fosse tributada em sede de IRS era necessário que, antes da entrada em vigor do CIRS (01.01.1989), aquele terreno revestisse a natureza de terreno para construção, pois só a valorização de terrenos com esta qualificação era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias.

Argumentam ainda que, no contexto de tributação de mais-valias, não deve atender-se a considerações atinentes à materialidade económica das situações da valorização de terrenos agrícolas, derivada da sua transformação em terrenos de construção.

3. Fundamentação: Afigura-se-nos que recurso merece provimento.

Com efeito, conforme resulta da matéria de facto provada, na data da aquisição (1982) o imóvel em causa era um prédio rústico e até à data da entrada em vigor do Código do IRS (1 de Janeiro de 1989) detinha essa mesma qualidade.

Ora o que interessa para a aplicação do regime transitório do artº 5º n.º 1 do Decreto-lei n.º 442-A/88 (diploma que aprovou e regulou a entrada em vigor do Código do IRS) é saber a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor daquele diploma legal.

Nos termos do art. 1º do CIMV o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17º da Lei n.º 2 030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Disponha por sua vez o n.º 2 do mesmo normativo que eram «havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo. Já o regime do art. 10º. n.º 1 Código do IRS, na sua redacção original, classificou como rendimentos da categoria G os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultassem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Porém, o regime transitório da categoria G, previsto pelo art. 5º n.º 1 do DL. 442A/88 de 30.11, veio estabelecer que “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provém se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código”.

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.12.2006, «o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS».

Ainda a propósito se disse no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.06.2007, recurso 179/07, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). «a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor (cf. ainda, no mesmo sentido, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 27.01.2010, recurso 969/09, de 04.02.2009, recurso 872/08 e de 29.10.2008, recurso 539/08, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 27.), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias.».

No caso em apreço e tanto quanto resulta da matéria de facto dada como provada, o prédio em questão era, à data da entrada em vigor do Código do IRS - 1 de Janeiro de 1989 - um prédio rústico destinado ao cultivo agrícola tendo sido adquirido, também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal.

Assim sendo, haverá de concluir-se que os ganhos resultantes da respectiva venda estão isentos por estarem abrangidos no regime transitório previsto no artº 5º n.º 1 do Decreto-lei n.º 442-A/88 (redacção do Decreto-lei n.º 141/92 de 17/6).

Nestes termos deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se o julgado recorrido”.

**Foram colhidos os vistos legais.**

## **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

a) Por escritura lavrada de 08/02/82, os ora Impugnantes adquiriram dois prédios rústicos, sítos ambos no Lugar de Santo Isidro, Santa Cruz do Bispo, Matosinhos, inscritos na respectiva matriz rústica sob os artºs 317 e 315, e pelo preço de um milhão de escudos cada - cfr. fls. 29 e ss. dos Autos.

b) Com data de Setembro de 1995, foi elaborado pela “Cooperativa de Habitação Económica As Sete Bicas, CRL”, o loteamento dos terrenos em questão - cfr. fls. 103 e ss. do PA em apenso.

c) Por contrato de promessa de compra e venda, celebrado em 22 de Dezembro de 1995 e tendo como outorgantes os ora Impugnantes e a “Cooperativa de Habitação Económica As Sete Bicas, CRL”, aqueles prometeram vender a esta os prédios rústicos aludidos em a), pelo preço de 107 milhões de escudos.

d) De tal contrato promessa, consta que:

“Nesta data os outorgantes acima identificados acordam celebrar o presente contrato de promessa de compra e venda que submetem aos pressupostos e cláusulas ao deante:

d) a promitente compradora pretende adquirir prédios referenciados nas alíneas b) e c) no âmbito e para os fins constantes do seu objectivo social, definido no artº 5 dos respectivos estatutos”.

- cfr. fls. 182-3 do PA em apenso.

e) A “Cooperativa de Habitação Económica As Sete Bicas, CRL” tem por objecto social, conforme resulta do artº 5º dos seus estatutos, “a construção ou a sua promoção, aquisição de fogos para habitação dos seus membros, a criação e gestão de serviços comuns, mormente os de reparação, manutenção ou remodelação dos fogos”

f) Em 8 de Maio de 1996, mediante requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal de Matosinhos, a “Cooperativa de Habitação Económica As Sete Bicas, CRL”, requereu a junção ao processo de loteamento n.º 37/96, por si instaurado e respeitante aos prédios em questão, sito na Rua do Monte de Leça, de peças descritas e desenhadas, em cumprimento das observações sugeridas pelos Serviços técnicos, solicitando igualmente que lhe fosse emitido o alvará de loteamento - fls.107 do PA em apenso.

g) Em 14 de Maio de 1996, a supradita Cooperativa apresentou à CM de Matosinhos a memória descritiva referente a aditamento ao loteamento por si requerido - cfr. fls. 105-6 do PA em apenso.

h) Por escritura lavrada em 09/09/96, o ora Impugnante Joaquim Nadais, vendeu, por si e na qualidade de procurador de sua esposa e ora impugnante Maria Odete Oliveira, os prédios rústicos aludidos em a), à “Cooperativa de Habitação Económica As Sete Bicas, CRL”, pelo preço de 22.500.000\$00 o prédio sob o artº 317, e pelo preço de 84.500.000\$00, o prédio sob o artº 315.

i) Da escritura de venda supra referida, consta que “declarou o segundo outorgante: (...) b) que os prédios rústicos precedentemente identificados se destinam à realização dos fins sociais da mesma cooperativa”,

e ainda, que

“A cooperativa compradora está isenta do pagamento de sisa, pela presente transmissão, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art 3º do DL n.º 456/80, de 9 de Outubro, dado que a aquisição dos prédios atrás referidos, objecto desta escritura, se destinam à directa e imediata realização dos fins estatutários da Cooperativa compradora”.

j) Em 12/11/96, foi operada por deliberação da Câmara de Matosinhos a operação de loteamento dos terrenos em questão, sendo emitido por aquela edilidade o respectivo alvará de loteamento, registado em 28/11/96, através do qual se licenciaram o loteamento e respectivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio sito na Rua Monte de Leça, Lugar do Monte ou de Santo Isidro, da freguesia de Santa Cruz do Bispo, inscrito na matriz cadastral rústica sob os artºs 317 e 315 -

k) Em 16/06/98, e na sequência de visita de fiscalização efectuada pela DDF-Aveiro ao contribuinte e ora Impugnante Joaquim Nadais, foi efectuado Auto de Notícia dando conta das transacções aludidas em a) e g), concluindo ter aquele contribuinte obtido com as mesmas ganhos realizados na transmissão onerosa de terrenos para construção, sujeitos a imposto de mais-valias - IRS Categoria G - fls. 84 do PA em apenso.

l) Em 27/10/99, a Administração Fiscal emitiu a liquidação ora impugnada, no montante de imposto a pagar de € 103.622,06, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 29/12/99 - cfr. fls. 130 do PA em apenso.

m) Em 28/03/00, os impugnantes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação em causa nestes autos.

n) Em 9 de Julho de 2004, a Cooperativa de Habitação “7 Bicas” remeteu ofício à AF, informando que a negociação conducente à compra do terreno foi encetada em meados de 1995, tendo a Cooperativa declarado a sua intenção de destinar o mesmo ao seu objecto estatutário de construção de habitações para os seus membros” - cfr. fls. 181 do PA em apenso.

o) Em 18/11/04, e por ofício datado de 12/11/04, a DF Matosinhos-1 informou que, relativamente ao ano de 1996 e à zona do Monte de Stº. Isidro, Santa Cruz do Bispo, o preço médio por m² praticado era de 400\$00, para terrenos rústicos; e 15.000\$00 para os terrenos para construção - cfr. fls. 186 do PA em apenso.

p) Os impugnantes foram notificados por ofício de 22/02/05 do projecto de decisão fundamentado efectuado pela DF- Aveiro, discriminando as diligências e prova apurada pela AF, e com a proposta de indeferimento da reclamação por aqueles apresentada - cfr. fls. 23 dos Autos.

q) Por decisão de 02/05/05, e notificada aos impugnantes em 06/05/05, a reclamação referida na alínea anterior foi indeferida.

r) A presente impugnação judicial foi apresentada em 19 de Maio de 2005.

Não se provaram outros factos não referidos supra.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos presentes Autos de impugnação, e nos documentos juntos ao Processo Administrativo em apenso.

### 3 – DO DIREITO

Os impugnantes reagiram contra o acto de liquidação n.º 199995323365173, referente a IRS do ano de 1996, no valor de € 103.622,06, invocando a ilegalidade de tal liquidação, por na sua óptica violar o artº 5º nº1 do DL 442-A/88, de 30/11, 11º nº4 da LGT, 13º, 103º nº2 e 267º da CRP, alegam em resumo que:

A Administração Fiscal (AF) tributou em sede de mais-valias a venda de dois prédios rústicos, como tal adquiridos pelos impugnantes em 8/02/82, e por si vendidos à “Cooperativa de Habitação Económica As 7 Bicas, CRL” (conforme consta da escritura de compra e venda, efectuada em 29/09/96) também com a caracterização de “prédios rústicos”;

A sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 27 de Janeiro de 2009, julgou improcedente a impugnação. Na sentença o tribunal *a quo*, entendeu que a alienação onerosa efectuada era passível de tributação em função do disposto no art. 10º. n.º 1 alínea a) CIRS, conjugado com o prescrito no art. 5º n.º 1 DL. 442-A/88 de 30.11, pelo que a liquidação impugnada foi correctamente efectuada, não padecendo de qualquer ilegalidade e não merecendo qualquer censura. Para tanto sustentou a sua fundamentação invocando a jurisprudência vertida no acórdão do TCA Norte, de 13 de Março de 2008, proferido no Proc. n.º 984/04, que remete para o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, do STA, de 17 de Março 1993, proferido no recurso nº10498.

Nas suas alegações os recorrentes defendem a ilegalidade do acto de liquidação de imposto de IRS, em causa, que no essencial se pode resumir na conclusão B, em que refere “*Para que a transmissão do terreno em análise fosse tributada em sede de IRS era necessário que, antes da entrada em vigor do CIRS (01.01.1989), aquele terreno revestisse a natureza de terreno para construção, pois só a valorização de terrenos com esta qualificação era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias.*”.

O Ministério Público por seu turno, no parecer supra destacado, entende que o recurso merece provimento, dando ênfase à qualidade de prédios rústicos destinado ao cultivo agrícola que os referidos imóveis detinham à data da entrada em vigor do CIRS.

Vejamos:

É essencial a qualidade que os prédios em questão detinham à data da entrada em vigor do CIRS. Na sentença o tribunal *a quo* entendeu que aqueles terrenos tinham de ser entendidos como terrenos destinados à construção, visto que objectivamente se apresentavam afectos à construção porque “*apurou-se igualmente que o destino a dar a tais prédios, desde que se iniciaram as negociações para a sua venda, foi precisamente o de neles se construir uma urbanização.*”, e sustentou a sua fundamentação invocando a jurisprudência vertida no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, do STA, de 17 de Março 1993, proferido no recurso nº10498. Mas sem razão com se irá demonstrar.

No citado acórdão, estava em causa uma situação fáctica distinta da dos presentes autos. Com efeito, na matéria ali dada como provada pode verificar-se que “*Em 26 de Fevereiro de 1985, a Câmara aprovou o Plano Geral de Urbanização da Vila da Lousã, que abrange a zona da Quinta de Santa Rita, plano esse a aguardar outras aprovações e publicação no Diário da República.*”, e, “*Prevê este plano a construção de habitações unifamiliares e blocos de habitação social, estacionamento e arruamentos gerais (37 062 m<sup>2</sup>), de infra-estruturas sociais e outros equipamentos públicos (quartel da GNR, escola primária, campo de râguebi e obras envolventes), tudo com a área de 25 524 m<sup>2</sup>, e de instalações industriais particulares, de uma oficina de carpintaria para ensino de crianças por banda da Arcil - Associação de Recuperação de Crianças Inadaptadas da Lousã e área envolvente (3280 m<sup>2</sup>).*”. Significa portanto que tinham ocorrido operações de loteamento e urbanização antes de entrar em vigor o CIRS. No quadro do CIMV aqueles terrenos eram já terrenos para construção. Mas não é o caso dos autos.

No caso em apreço, os prédios em questão foram adquiridos pelos recorrentes em 1982 e só em fins de 1996, houve deliberação da Câmara de Matosinhos no sentido da aprovação do projecto de loteamento dos terrenos em questão e tendo, então, sido emitido o respectivo alvará de loteamento. Em 1989, ano em que entrou em vigor o CIRS, os prédios em questão não podiam ser considerados terrenos para construção. O preço praticado ou a existência do pedido de informação prévio feito à Câmara Municipal podem ser considerados indícios de que os terrenos poderão vir a ser destinados à construção mas, não podem qualificar um prédio rústico como terreno destinado à construção, mesmo em termos objectivos. Terrenos para construção, é um conceito que não se confunde o de terrenos susceptíveis de serem considerados para construção. São realidades distintas. Um terreno relativamente ao qual nos, termos da lei, existe impedimento de nele se edificar por ser um terreno que está inserido, por exemplo numa zona de reserva, numa zona protegida, é um terreno susceptível de vir a ser considerado terreno para construção, mas não pode ser considerado terreno para construção enquanto as limitações derivadas da qualificação como terreno inserido em reserva ou zona protegida se mantiverem. Também o preço de aquisição irreleva para a sua qualificação como terreno para construção.

Tendo em conta o que se acabou de referir, importa considerar, a evolução legislativa e a qualidade que os terrenos detinham à data da entrada em vigor do CIRS.



**O artº 1º do CIMV, dispunha:**

“O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

“1º. Transmissão onerosa de terrenos para construção, qualquer que seja o título por que se opere quando dela resultem ganhos não sujeitos a encargo de mais-valias previstos no art. 17º da Lei n.º 2030, de 22/1/48, ou no art. 4º do DL n.º 41.616, de 10/5/58, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

“2º. Transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de elementos do activo immobilizado das empresas ou de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição.

“3º. Trespasse de locais ...

“4º. Aumento do capital das sociedades ...

“...”

**Entrou depois em vigor o Código do IRS**, que veio abolir, nomeadamente, o imposto de mais-valias, relativamente aos sujeitos passivos de tal imposto, mas regulando e tributando as mais-valias em local próprio (Secção VI, art. 43º). Mas existe aí uma norma que contempla expressamente as situações anteriores. **Dispõe, com efeito, o art. 5º do DL n.º 442-A/88, de 30/11:**

“1- Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo DL n.º 46.673, de 9/6/65, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

É assim evidente que, quando entrou em vigor o CIRS, inequivocamente o prédio em questão não estava, em caso de transmissão, sujeito a imposto, no tocante a mais-valias, pois era rústico.

É um facto indiscutível e incontestável.

Mas, será que a situação se altera com o facto de posteriormente à entrada em vigor do CIRS ter sido alterada a qualificação do prédio como sendo terreno para construção?

Cremos que não. Na verdade estamos perante um facto tributário de formação sucessiva, integrado por dois momentos: o da aquisição e o da transmissão. É inequívoco que à data da aquisição não havia lugar a imposto de mais-valias se o prédio em causa tivesse sido vendido antes da entrada em vigor do CIRS ou da alteração do seu estatuto jurídico/fiscal (para terreno para construção). E, entendemos que o facto de ter ocorrido esta alteração de estatuto não altera esta situação de não sujeição a imposto de mais valias pois que há que considerar a referida norma transitória do artº 5º do CIRS, não podendo aplicar-se retroactivamente a lei.

Neste sentido e por todos, o acórdão de 27 de Janeiro de 2010, do STA, proferido no Proc. n.º 969/09, onde se refere, cuja fundamentação se destaca e para a qual se remete “*O que é decisivo para a questão da tributação em IRS, dado que para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do CIRS, uma vez que, como se viu, no regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no n.º 1 do art. 5º do citado DL 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provém se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código.*”

*Daí que careça de razão a recorrente ao alegar que os ganhos são sujeitos a IRS porque estamos perante a venda de um lote de terreno para construção urbana que já nos termos do disposto no n.º 1 do CIMV era tributada (cfr. art. 7º das alegações de recurso). Como se sublinha no acórdão deste STA, de 12/12/06, rec. n.º 1100/05, «o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS». E também no ac. de 6/6/07, deste mesmo STA, rec. n.º 179/07, se escreve, a este propósito, que a não tributação em IRS - a título de mais-valias - dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que à data da entrada em vigor do CIRS eram qualificados como terrenos agrícolas (citado art. 5º do DL 442-A/88) se compreende «pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor. Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que*

estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 207), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias» (cf. ainda, no mesmo sentido, entre outros, os acs. de 4/2/09, rec. n.º 872/08 e de 29/10/08, rec. n.º 539/08 e de 13/2/08, rec. n.º 763/07). 2.3.2. No caso que nos ocupa, já se viu que o prédio questionado era, à data da entrada em vigor do CIRS (1/1/89) um prédio rústico destinado ao cultivo agrícola tendo sido adquirido, também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal. Independentemente, pois, de posteriormente ter ocorrido algum facto modificativo do conteúdo do respectivo direito de propriedade (por via da aprovação do projecto de construção e do pedido de inscrição na matriz de um lote de terreno para construção urbana) se não estavam, na vigência do abolido imposto de mais-valias, sujeitos a esse tributo os ganhos resultantes da sua transmissão, afastados estão, também, da sujeição a IRS, porque abrangidos no regime transitório previsto no n.º 1 do art. 5º do DL n.º 442-A/88 (redacção do DL n.º 141/92 de 17/6).

Por tudo o que se referiu a decisão recorrida não se pode manter.

Assim sendo, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida e anulada a liquidação de imposto impugnada, nos termos peticionados pelos recorrentes.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e conhecendo em substituição decidem julgar procedente a impugnação e anular a liquidação, nos termos peticionados pelos impugnantes.

Custas a cargo da Fazenda Pública, mas apenas na 1ª Instância.

Lisboa 12 de Janeiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## **Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.**

### **Assunto:**

*IVA. Dedução de imposto. Actividade de turismo de habitação.*

### **Sumário:**

- I — Nos termos em que o Decreto-Lei n.º 256/86, de 27 de Agosto caracteriza a actividade de turismo de habitação, não pode fazer-se a destrinça entre parte do imóvel destinado à residência do proprietário e parte do imóvel destinado a essa modalidade de turismo.*
- II — Não podendo separar-se o local da residência habitual do conceito de actividade de turismo de habitação, que consiste na prestação de serviços de hospedagem turística naquele local, também não é possível distinguir, nas despesas de investimento feitas na remodelação do imóvel para o exercício daquela actividade, entre despesas que conferem direito à dedução, as afectadas exclusivamente ao alojamento turístico, e despesas que não conferem direito à dedução, as realizadas exclusivamente na residência habitual do dono do imóvel.*
- III — Assim sendo, não há que fazer uso dos critérios do artigo 23.º do CIVA para determinar a parcela de imposto dedutível, designadamente a regra do prorata ou percentagem de dedução, uma vez que toda a despesa é usada para a realização da actividade de turismo de habitação, o que conduz à dedução integral do imposto.*
- IV — O que determina a dedutibilidade ou não dedutibilidade do IVA é o uso efectivo que é feito ou se tenciona fazer do bem ou serviço adquirido, a determinar em cada transacção, e não através de qualquer tipificação administrativa que «forfetarize» o que é ou não dedutível.*

Processo n.º 613/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrido: Quinta de la Barandica, Turismo Rural, Unipessoal, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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 Mirandela, datada de 28/12/2010, que julgou procedente a acção de impugnação que Quinta de la Barandica, Turismo Rural, Unipessoal, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu contra a liquidação adicional do IVA com referência aos períodos 0709T e 0712T no valor global de 2.208,42 €.

Para tal, nas alegações conclui o seguinte:

a) O que aqui está em discussão é a dedutibilidade do IVA, das obras efectuadas na parte do imóvel cujo espaço é destinado exclusivamente ao uso do impugnante, e não do exercício da sua actividade económica.

b) A douta sentença, aqui recorrida, decidiu mal, quanto ao critério que “aplicou” da dualidade considerada pela Administração Fiscal, ao fixar a percentagem do imóvel afecto à residência do impugnante, não permitindo nesta parte, a dedução do respectivo IVA, considerando, no caso em apreço, que a “visão” de unidade contemplada no D.L. 256/86 de 27/08, quanto a este tipo de actividade turística, que é por si só, indissociável, tinha sido violado.

c) Fundamentou a sua decisão nos D.L. 256/86 de 27 de Agosto e D.L. 169/97 de 4 de Julho e ainda no Ac. do STA rec. n.º 01785/03 de 23/06/2004.

d) A Douta sentença dissociou-se completamente das normas legais previstas sobre o direito à dedutibilidade do IVA, no que respeita à matéria em causa, nomeadamente os artigos 20º e 23º do CIVA.

e) Não considerou, nem os princípios gerais do direito à dedução, plenamente consagrados nos artigos 19º e 20º do CIVA.

f) Muito menos, considerou o que legalmente está previsto para a determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito a dedução e em actividades que não conferem esse direito, como era aqui o caso da impugnante.

g) Consequentemente, a sentença recorrida, que julgou procedente a presente impugnação judicial, decidiu contra “lege”, violando o artigo 203º da CRP, uma vez que os tribunais estão sujeitos à lei.

1.2. Não houve contra-alegações

1.3 O Ministério Público não emitiu parecer.

2. A sentença considerou o seguinte:

a) A impugnante insurge-se contra as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos 0709T e 0712T no valor global de € 2.208,42 que lhe foram efectuadas pela Administração Tributária na sequência de pedido de reembolso daquele imposto.

b) Administração Tributária, no âmbito de acção de fiscalização efectuada ao sujeito passivo (aqui impugnante), considera ter a ora impugnante procedido a uma indevida dedução do IVA no que respeita às obras de recuperação de imóvel propriedade da impugnante, e afecto a turismo de habitação, pois que na parte de 13,62% se destina, apenas, a residência do seu proprietário.

3. Não tendo sido feita qualquer censura relativamente à imperfeição na fixação dos factos relevantes para a decisão, a questão jurídica em apreciação resume-se no seguinte: face ao disposto na alínea a) do art. 20º do CIVA, pode o sujeito passivo deduzir a totalidade do imposto suportado nas obras de remodelação e reconstrução do edifício destinado à actividade de turismo de habitação?

Na sequência de um pedido de reembolso de IVA, a administração tributária levou a efeito uma acção inspectiva à recorrida, no âmbito da qual efectuou uma correcção à matéria tributável em sede de IVA, com a consequente liquidação adicional ora impugnada, por considerar indevida a dedução de tal imposto, no que respeita às obras de recuperação do imóvel destinado simultaneamente a *turismo de habitação* e a *residência* do seu proprietário.

A administração tributária considerou que o IVA relativo a tais obras foi indevidamente deduzido, porque: (i) as obras de recuperação do imóvel foram realizadas na parte destinada à exploração turística, mas também na parte afectada exclusivamente à residência do seu proprietário; (ii) da alínea a) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA e do Ofício Circulado n.º 33130 de 2/4/93 da DSIVA, só há direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços destinados exclusivamente ao exercício da actividade económica; (iii) por isso, o IVA suportado nas despesas efectuadas na parte destinada a residência do proprietário, correspondente a 13,62% do imóvel, não confere direito à dedução.

Vejamos em que se traduz cada um destes argumentos.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA preceitua que «só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de ... transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas».

A decisão recorrida baseou-se na jurisprudência deste Tribunal, que reproduziu textualmente, constante dos acórdãos proferidos nos recursos n.º 01785/03 de 23/6/2004 e n.º 01784/03 de 7/7/2004 (in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), segundo a qual, e nos termos do sumário do primeiro acórdão, «não obsta ao disposto no art. 20º, n.º 1, alínea a) do CIVA, a dedutibilidade do IVA suportado na parte referente à habitação do sujeito passivo, carecendo, em absoluto, de suporte legal a fixação de uma percentagem correspondente à área dos imóveis destinados àquele fim para efeitos da respectiva tributação».

Não há dúvida que o artigo 20º acima transcrito permite fazer a distinção entre operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução. Com efeito, quando a norma estabelece que «só» pode ser deduzido o imposto suportado na aquisição de bens e serviços adquiridos para a «realização» das transmissões sujeitas a imposto e dele não isentas, evidentemente que *a contrário* exclui o direito à dedução se os bens ou serviços adquiridos se destinarem a operações não sujeitas a imposto. A norma condiciona pois a dedução do IVA suportado à utilização efectiva dos bens e serviços em que se suportou o imposto em operações tributáveis e exclui essa dedução quando os bens e serviços são utilizados em operações não sujeitas a imposto ou sujeitas mas declaradas isentas.

Partindo desta separação, a administração tributária considerou que a aquisição de obras e serviços de remodelação de prédio destinado à actividade de turismo de habitação não se destina integralmente a essa actividade, uma vez que uma parte não especificada do imóvel é destinada ao uso exclusivo do proprietário. Deste modo, pela regra geral do artigo 20º do CIVA, o imposto suportado com as despesas relativas à fracção do imóvel destinada a habitação exclusiva do proprietário, que é uma operação não sujeita a imposto, não é susceptível de ser deduzido no conjunto dos serviços de hospedagem prestados no exercício daquela actividade económica.

Todavia, nos termos em que a lei caracteriza a actividade de turismo de habitação, não parece que se possa fazer a distinção entre parte do imóvel destinado à residência do proprietário e parte do imóvel destinado a essa modalidade de turismo. É que, o investimento em obras e melhoramentos que é necessário fazer para que a casa antiga, solar ou casa apalaçada se apresente com interesse turístico e satisfaça os requisitos legalmente exigidos para a sua inscrição nos registos de turismo de habitação da Direcção-Geral de Turismo, abrange a totalidade do imóvel, independentemente de haver áreas de acesso reservado aos proprietários. A inscrição do prédio no registo de turismo, sem a qual não é possível iniciar a respectiva actividade, está condicionada à realização de obras e melhoramentos que permitam qualificar o imóvel como de «*interesse turístico*», com aptidões para o exercício da actividade turística.

Para se iniciar a actividade de turismo de habitação é necessário satisfazer os requisitos e os procedimentos prescritos nas normas do DL n.º 256/86 de 27 de Agosto, regulador dessa actividade. Da leitura dos artigos deste diploma constata-se facilmente que os custos suportados com as obras e melhoramentos do prédio a inscrever nos registos do turismo de habitação destinam-se integralmente à actividade económica que nele é ou será desenvolvida.

O artigo 1º daquele decreto-lei define essa actividade como sendo «*a actividade de interesse para o turismo, com natureza familiar, que consiste na prestação de hospedagem em casas que sirvam simultaneamente de residência aos seus donos e preencham as condições requeridas no presente diploma*», actividade esta que pode revestir a forma de «*turismo de habitação*», «*turismo rural*» ou «*agro-turismo*».

A «*natureza familiar*» da actividade e a utilização do imóvel em «*simultâneo*» pelos donos e pelos hóspedes turistas está bem patente no art. 16º ao dispor que “o dono da casa é responsável pelo rigoroso exercício, por si e pelos familiares e demais pessoal, das normas de acolhimento, conforto e bem-estar que caracteriza a tradicional hospitalidade portuguesa” e no n.º 2 do artigo 15º quando faz depender da aceitação da Direcção-Geral do Turismo a residência dono da casa «em edificação contígua ou muito próxima, desde que permita assegurar a hospitalidade devida». Portanto, para exercer a actividade de turismo de habitação o empresário tem que habitar no próprio prédio destinado a esse fim ou, excepcionalmente, em prédio contíguo ou muito próximo, sem o que se perderia a natureza familiar do alojamento turístico.

De onde se pode concluir, como se diz no acórdão de 23/6/2004, no rec. n.º 01785/03, acima citado, que «*a lei tem, de tais estabelecimentos, uma visão unitária sendo igualmente essencial à prestação de tal actividade turística, tanto a residência do proprietário como a prestação de hospedagem. No critério legal, tal dualidade é indissociável*». E certamente que não é por mero acaso que o DL n.º 256/86 usa o termo «unidade» sempre que se quer referir ao prédio afecto ao exercício da actividade turística (cfr. arts. 9º, 13º, 14º, 19º e 23º): «*unidade pois, que não dualidade*».

Se, no conceito legal de actividade de turismo de habitação é necessário que o empresário tenha a sua residência habitual no empreendimento turístico, para se assegurar a pretendida hospitalidade, então não se pode dizer que a fixação do seu domicílio nesse sítio exorbite daquele conceito. Por força do artigo 1º do DL n.º 256/86, o imóvel só será licenciado para turismo de habitação se o seu proprietário estabelecer o centro da sua vida pessoal nesse local. Assim sendo, há uma relação directa e imediata entre os custos das obras de melhoramento do imóvel e o exercício dessa actividade de turismo de habitação, independentemente de no prédio poder haver ou não áreas reservadas a uso exclusivo dos donos.

Não podendo separar-se o local da residência habitual do conceito de actividade de turismo de habitação, que consiste na prestação de serviços de hospedagem turística naquele local, também não é possível distinguir, nas despesas de investimento feitas na remodelação do imóvel para o exercício daquela actividade, entre despesas que conferem direito à dedução, as afectadas exclusivamente ao

alojamento turístico, e despesas que não conferem direito à dedução, as realizadas exclusivamente na residência habitual do dono do imóvel.

A fazer-se essa separação, como pretende a recorrente, comprometer-se-ia o objectivo fundamental do direito à dedução do IVA, que é a desoneração do empresário do imposto devido ou pago no âmbito da sua actividade económica, de modo a garantir a não cumulatividade da tributação e a neutralidade quanto à carga fiscal. Esse objectivo estaria comprometido por uma razão óbvia: se o licenciamento da unidade afecta ao exercício da actividade turística implica a realização das obras de melhoramento aceites ou impostas pela Direcção-Geral de Turismo, o empresário não se libertaria inteiramente do ónus do IVA devido e pago no exercício dessa actividade, caso sobre ele recaísse parte do imposto pago na recuperação do imóvel. É que, os investimentos necessários às obras e melhoramentos do prédio antigo não podem deixar de atingir o prédio no seu todo, pois, como se refere no preâmbulo do DL n.º 256/86, o fomento do turismo de habitação visa também «a protecção e valorização do património cultural, de que a arquitectura regional é expressão de grande interesse turístico». Certamente que o prédio não estaria apto ao exercício dessa actividade, pelo menos do ponto de vista arquitectónico, se a parte destinada a habitação dono não fosse também recuperada.

Não faz sentido, pois, invocar o artigo 23º do CIVA ou as directivas do Ofício Circulado n.º 33130 de 2/4/93.

Não é aplicável o artigo 23º, quer porque as despesas de investimentos – os *inputs* – são aplicadas totalmente na actividade económica de turismo de habitação, quer porque a prestação de hospedagem turística – os *outputs* – é integralmente sujeita a imposto, com a consequência indissociável da concessão do direito à dedução do imposto suportado com aquelas despesas. Assim, não há que fazer uso dos critérios daquele artigo para determinar a parcela de imposto dedutível, designadamente a regra do *pro rata* ou percentagem de dedução, uma vez que toda a despesa foi efectivamente usada para a realização da actividade de turismo de habitação, o que conduz à dedução integral do imposto.

E não pode ser aplicável a directiva do ofício-circulado n.º 33130, de 02/04/1993, porque, além de não ter qualquer apoio legal a diferenciação que nela se faz entre actividade turística, que confere direito à dedução e residência do proprietário do imóvel, que não confere direito à dedução, assim como o método que introduz para quantificar a parte dedutível, o princípio da legalidade fiscal, em matéria integrante da incidência do imposto, retira-lhe qualquer força vinculativa externa. A natureza de meras instruções internas apenas pode vincular os serviços hierarquicamente dependentes do SIVA e não os contribuintes, pois a alínea a) do n.º 1 do art. 20º do CIVA não contém qualquer abertura normativa, designadamente através de conceitos jurídicos indeterminados, para que a administração tributária possa fixar princípios e métodos orientadores do direito à dedução. Por força dessa norma, ou a aquisição de bens e serviços é para ser utilizada integralmente nas operações activas do sujeito passivo que conferem direito a dedução, caso em que o IVA suportado é deduzido na totalidade, ou para ser utilizado em operações que não conferem direito a dedução, caso em que não é deduzido. Se é utilizado indistintamente, então funcionam as regras do artigo 23º. Mas o que determina a dedutibilidade ou não dedutibilidade do IVA é o *uso efectivo* que é feito ou se tenciona fazer do bem ou serviço adquirido, a determinar em cada transacção, e não através de qualquer tipificação administrativa que “forfetarize” o que é ou não dedutível.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Impugnação. Reversão. Erro na forma de processo.*

### Sumário:

- I — *O meio adequado para reagir contra o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal.*
- II — *A falta de notificação dos fundamentos da liquidação não coloca quaisquer problemas à sua perfeição ou validade, tornando apenas nulo o acto instrumental, com a consequência da sua ineficácia.*

*III — A falta de entrega ao citado dos elementos essenciais da liquidação do imposto, incluindo a fundamentação, consubstancia uma nulidade secundária enquadrável no artigo 198.º do CPC, que tem que ser arguida pelo interessado no prazo para a dedução da oposição, não constituindo tal ilegalidade fundamento de impugnação judicial.*

Processo n.º 633/11-30.

Recorrente: João Carlos de Oliveira Rego e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1 João Carlos de Oliveira Rego e Maria de La Salette Ferreira Nunes da Costa, identificados nos autos, interpõem recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, por erro na forma do processo, absolveu da instância a Fazenda Pública no processo de impugnação n.º 457/09.4BEVIS que instauraram para anulação do despacho de reversão das execuções fiscais movidas contra a sociedade Topagrícola Produtos Agropecuários, Lda. para cobrança de coimas, IVA e IRC.

Nas alegações, concluem o seguinte:

1. O objecto do presente recurso cinge-se ao sentenciado erro na forma do processo.
2. Em causa está saber se, face aos argumentos apresentados pelos recorrentes, estes estavam obrigados a lançar mão da oposição à reversão ou, ao invés, poderiam impugnar judicialmente as execuções instauradas.
3. Os recorrentes peticionam, além do mais, que seja o processo declarado nulo, bem como a cobrança e liquidação, por falta de fundamentação.
4. Impugnam os recorrentes, além do mais, a existência, validade e legalidade das dívidas exequendas.
5. Alegam a nulidade do processado, assente na falta de citação dos recorrentes para exercerem o seu direito de audição prévia, e conseqüente violação do direito do contraditório.
6. Alegam a nulidade do procedimento, atenta a falta de fundamentação verificada, nomeadamente, a insuficiência dos bens penhoráveis.
7. Além disso, e, enquanto pessoas solidariamente responsáveis, os recorrentes podem reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe é atribuída, nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.
8. A citação recebida, e que deu azo à impugnação, não está, minimamente, fundamentada.
9. O Serviço de Finanças não refere quais os rendimentos obtidos pela devedora originária sobre que incide o IRC, quais as facturas que estiveram na origem do cálculo do IVA, o motivo das coimas.
10. Não especifica qual o lucro da sociedade, quais os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, quais as correcções aplicadas, estabelecidas na lei, quais as deduções fixadas, os prejuízos fiscais, os benefícios, etc.
11. O Serviço de Finanças não informa os impugnantes de qual o método para a determinação da matéria colectável.
12. E, sem prescindir, e atenta a falta de fundamentação, de forma abrangente, os recorrentes expressamente impugnaram a liquidação das coimas, dos tributos e da retenção na fonte, a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros e valores patrimoniais.
13. Impugnando mesmo a existência da dívida.
14. Assim, é, manifesto, os fundamentos invocados pelos recorrentes têm inteiro cabimento no artigo 99.º do CPPT, nomeadamente, nas suas alíneas a), c) e d).
15. Mais do que isso, importa sublinhar que, os fundamentos da oposição à execução estão taxativamente enumerados no invocado artigo 202.º do CPPT - “1. A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos;
16. Ao invés, “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”.
17. E, ainda que se considerasse que a forma usada não era a correcta, por força de os fundamentos utilizados terem cabimento na impugnação e na oposição, sempre o considerado erro na forma do processo importaria, unicamente, a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida.
18. É que, a considerar-se terem sido formulados, cumulativamente, pedidos a que correspondem formas processuais distintas, a convoção para uma das formas adequadas não teria de ser decidida pelo Tribunal e, em qualquer caso, implica o decretar de erro na forma do processo. Antes, bastava a simples notificação dos recorrentes no sentido de estes informarem quais dos fundamentos pretendiam ver apreciados — os fundamentos inerentes à impugnação ou os fundamentos da oposição.

19. Ainda sem prescindir, de tudo quanto se deixa exposto, o facto é que, em causa, está a reversão contra os devedores subsidiários por dívidas resultantes de coimas aplicadas. Ora,

20. O artigo 8º do RGIT, interpretado no sentido de que ali se prevê a responsabilidade subsidiária por coimas, efectuada através do regime da reversão da execução fiscal contra as pessoas ali mencionadas, é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, consagrados, respectivamente, no n.º 3 do artigo 30º e nos n.ºs 2 e 10 do artigo 32º, ambos da CRP.

21. Inconstitucionalidade que expressamente se invoca.

22. Tendo de ser asseguradas condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, designadamente a possibilidade de conhecer officiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de “alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida”, que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações.”

23. Assim, em todo o caso, deveria o Tribunal “a quo” e, deve este Tribunal, conhecer officiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de “alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida”, que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações.

24. Termos em que, por violação das disposições legais e constitucionais supra enumeradas, nomeadamente, o disposto nos artigos 99º do CPPT, deve a decisão ser revogada e substituída por outra que julgue improcedente a excepção de caso julgado e, em todo o caso, conheça, officiosamente, da inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT quando interpretado no sentido da possibilidade da reversão por coimas.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público não emitiu parecer.

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

*“Cumpre proferir despacho liminar:*

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

*Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento officioso de outras: art. 660º n.º 2 Código de Processo Civil (CPC), ex vi do art. 2º alínea e) Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).*

*Do teor da petição inicial ressalta, para além do mais, que foi determinada a reversão contra o impugnante em processo de execução, pedindo a declaração de nulidade, ou pelo menos a improcedência da reversão, pelos motivos acima aduzidos.*

*Nos presentes autos o impugnante encerrou a Petição Inicial dizendo: “... seja declarada nula ou pelo menos improcedente, por falta de fundamentação e prova, a reversão ...*

*Para obter tais desideratos, optou pela via de impugnação judicial.*

*O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento officioso: art. 199º e 202º do CPC.*

*O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção; por outro lado, constitui vinculação temática para o tribunal, pois é dentro dele que o tribunal se move: art. 668º n.º 1 alínea e) do CPC.*

*O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar: art. 498º n.º 3 do CPC.*

*O processo de impugnação judicial é a via processual adequada para atacar e/ou anular o acto tributário - aquela declaração de vontade da Administração Fiscal que define o quantum a exigir ao contribuinte I e vulgarmente designado por liquidação.*

*As formalidades legais passíveis de integramento fundamento de impugnação são apenas as atinentes à formação do acto tributário.*

*A ilegalidade do despacho de reversão, consistente na ilegitimidade do revertido, é fundamento de oposição à execução e não fundamento de impugnação - art. 204º, n.º 1, b) do CPPT.*

*Nos termos do preceituado no art. 97º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 98º n.º 4 do CPPT, importa averiguar da possibilidade de convalidação dos autos em processo de oposição.*

*O pedido é, como vimos, consentâneo com o processo de oposição.*

*Nos termos do art. 199º do CPC, as consequências resultantes do erro na forma de processo poderão divergir, consoante se possam ou não aproveitar os actos já praticados, tendo em vista as garantias do réu: se da errada forma processual resultar diminuição das garantias do réu, deverão anular-se todos os actos posteriores; caso contrário, anular-se-ão apenas os que não possam ser aproveitados, praticando-se os necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida na lei.*

*No caso em apreço, não se vislumbra tal diminuição de garantias.*

Todavia, compulsados os autos, constata-se que a oposição é extemporânea, porquanto o impugnante foi citado no processo executivo no dia 17/11/2008, e os presentes autos foram instaurados em 16/02/2009, tendo já decorrido, em larga medida, o prazo legal de 30 dias.

Concluindo, incorreu-se em erro na forma de processo, não podendo os autos ser aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei.

Assim, impõe-se a anulação de todo o processado com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública, de acordo com os preceitos legais citados e art. 288º n.º 1 alínea b) do CPC.

Pelo exposto, na procedência da excepção de erro na forma de processo, absolve-se a Fazenda Pública da instância de oposição à execução.

*Custas a cargo do impugnante”.*

3. Na sequência de citação como responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, os recorrentes interpuseram impugnação judicial, nos termos do artigo 99º do CPPT, onde formularam os seguintes pedidos; (i) «que o processo seja declarado nulo, bem como a cobrança e liquidação, por falta de fundamentação»; (ii) e que «seja declarada nula ou pelo menos improcedente, por falta de fundamentação e prova, a reversão».

A decisão recorrida absolveu a Fazenda Pública da instância por considerar que a «ilegalidade do despacho de reversão, consistente na ilegitimidade do revertido, é fundamento de oposição à execução e não fundamento de impugnação», não se podendo convolar os autos em processo de oposição porque ela é extemporânea, «porquanto o impugnante foi citado no processo executivo no dia 17/11/2008, e os presentes autos foram instaurados em 16/02/2009, tendo já decorrido, em larga medida, o prazo legal de 30 dias».

Como se vê das conclusões acima transcritas, os recorrentes não se conformam com essa decisão, por entenderem que também impugnaram a «existência, validade e legalidade das dívidas exequendas», mais concretamente, que invocaram a falta de audiência prévia, a falta de fundamentação e a inexistência da dívida. Acrescentam ainda que, se fosse de considerar que a forma usada não era a correcta, impunha-se a *convolação do processo* para a forma mais adequada, bastando a notificação dos recorrentes para escolherem o pedido que pretendem ver apreciado.

Para determinar a forma de processo adequada à acção impugnatória é preciso atender sobretudo ao tipo de providência solicitada. Com efeito, perante a variedade de formas do processo tributário previstas na lei, em especial no artigo 97º do CPPT, só através do pedido que se pretende fazer valer em tribunal é possível saber se o esquema processual escolhido é ou não ajustado ao que a lei prevê para a apreciação dessa pretensão.

A decisão recorrida reportou-se especificamente ao segundo pedido, aquele em que os impugnantes solicitam a nulidade da reversão com fundamento na falta de fundamentação. Relativamente a essa pretensão é indiscutível a impropriedade do meio processual utilizado pelos recorrentes, pois a reversão é um acto processual praticado no desenvolvimento do processo de execução fiscal, e por isso mesmo faz parte de um modelo processual composto por actos que asseguram plenamente a tutela dos revertidos contra a ilegalidade desse acto, como é o caso da oposição à execução fiscal. A jurisprudência deste Tribunal tem reiteradamente assumido que o meio adequado para reagir contra o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal prevista nos arts. 203º a 213º do CPPT (cfr. Acs. do STA, de 30/9/2009, rec. n.º 0626/09, de 30/9/. rec n.º 0587/2009, de 27/10/2010, rec n.º 038/10, de 30/3/2011, rec n.º 0742/10 e de 29/6/2011, rec n.º 0121/11).

Todavia, os impugnantes formularam um primeiro pedido sobre o qual a sentença recorrida não se pronunciou expressamente, pese embora no contexto da decisão se consiga entender que se considerou implicitamente que a reversão foi o único acto impugnado. Os impugnados solicitam, de forma genérica, «que o processo seja declarado nulo, bem como a cobrança e liquidação, por falta de fundamentação». O efeito jurídico que pretendem obter é pois a nulidade do «processo» de execução fiscal, da «cobrança» e da «liquidação».

Mas é evidente que os impugnantes não podem requer ao tribunal determinada providência sem que exponham a situação de facto com base na qual afirmam a pretensão anulatória. E daí que, como ensinava Anselmo de Castro, «o pedido nos aparece como um círculo dentro do qual o tribunal se tem de mover para dar solução ao conflito de interesses que é chamado a decidir» (cfr. *Direito Processual Civil Declaratório*, Almedina, Vol. I, pág. 201).

Ora, dentro do círculo em que os impugnantes se movem, não se encontra na petição inicial a referência a qualquer “elemento” do acto de liquidação que esteja em discordância com a ordem jurídica. As ilegalidades que invocam são todas elas, sem excepção, apontadas ao acto de reversão e ao acto de citação para a execução. As ilegalidades expostas na petição resumem-se ao seguinte: (i) falta de audiência prévia ao acto de reversão; (ii) falta de declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão (iii) falta de prova da insuficiência de bens da primitiva executada; (iv) falta de culpa dos revertidos pela insuficiência do património da executada; (v) a citação recebida não indica os fundamentos da liquidação.



A única dúvida que se levanta, e que em parte está na origem do recurso, é sobre esta última ilegalidade que, no entender dos impugnantes, é dirigida ao acto de liquidação, pois quanto às demais é a própria lei que identifica a audiência prévia, a fundamentação e a insuficiência do património como elementos formais e materiais do acto de reversão (cfr. art. 23º n.º 4 e 24º da LGT e art. 159º do CPPT).

Não é, porém, verdade que os impugnantes tenham invocado a falta de fundamentação da liquidação das quantias exequendas. O que eles alegam é que a “citação” que receberam não indica como foi apurada a quantia em dívida, quais os rendimentos da devedora originária, quais as facturas que estiveram na origem do cálculo do IVA, o motivo das coimas, o lucro da sociedade devedora, os valores do património líquido no fim e no início de tributação, quais as correcções aplicadas, quais as deduções fixadas, os prejuízos, os benefícios, o método de determinação da matéria colectável, etc.

Ora, não se pode confundir a fundamentação do acto tributário com a comunicação dos fundamentos. A lei tributária distingue de forma clara a fundamentação do acto tributário da comunicação dos fundamentos (cfr. n.º 1 do art. 77º e n.º 1 do art. 36º do CPPT). A comunicação do acto, seja na forma de citação ou notificação, não é um elemento intrínseco que faça parte da sua existência ou validade, mas sim um elemento que lhe é extrínseco, cuja função é dar a conhecer o seu conteúdo, e por isso mesmo uma condição de eficácia.

No caso da reversão, o n.º 4 do art. 22º da LGT impõe a obrigatoriedade da «*notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*». Mas este dever não pode ser entendido como um momento que faça parte da validade do acto de liquidação, pois, tal como considera a generalidade da doutrina, o n.º 6 do art. 77º da LGT estabelece que «*a eficácia da decisão depende da notificação*». Portanto, a falta de notificação dos fundamentos da liquidação não coloca quaisquer problemas à sua perfeição ou validade, tornando apenas nulo o acto instrumental, com a consequência da sua ineficácia. Tudo se passando como a liquidação não tenha sido comunicada, de modo que não está em condições de produzir efeitos em relação ao seu destinatário. Ainda assim, o n.º 1 do art. 37º do CPPT estabelece que, em caso de falta de comunicação integral dos fundamentos, os interessados têm a faculdade de requerer a notificação ou certificação das indicações omitidas, o que funciona como diferimento para o momento da notificação do início da contagem do prazo dos diversos meios de reacção contra o acto notificando.

Do que os impugnantes se queixam é pois da ineficácia do acto de liquidação por falta de comunicação dos fundamentos. Como tiveram notícia da existência da liquidação através da «citação» para a execução, a ser verdade que esta não foi acompanhada dos fundamentos da liquidação, então o meio de reagir contra essa nulidade processual é arguí-la no processo executivo perante o órgão de execução fiscal. Na verdade, a jurisprudência deste Tribunal tem vindo a decidir que a falta de entrega ao citado dos elementos essenciais da liquidação do imposto, incluindo a fundamentação, consubstancia uma nulidade secundária enquadrável no artigo 198º do CPC, que tem que ser arguida pelo interessado no prazo para a dedução da oposição, e por conseguinte, a ilegalidade dessa citação não pode constituir fundamento de impugnação judicial (cfr. Acs. do STA, de 10/2/2010, rec n.º 01178/09, de 26/5/2010, rec n.º 0137/10, de 10/3/2011, rec. n.º 042/11).

Se o pedido de nulidade da liquidação não tem por causa de pedir o incumprimento do dever de fundamentação desse acto, mas apenas o incumprimento do dever de comunicação dos seus fundamentos, naturalmente que esse pedido não se presta a indicar a impugnação judicial como a forma processual adequada à apreciação de tal pretensão. Continua a existir erro na forma de processo relativamente ao primeiro pedido, uma vez que se usou a impugnação em vez de se arguir a nulidade da citação perante o órgão de execução fiscal.

O erro na forma de processo não envolve necessariamente a inutilização de todos os actos já praticados. Por aplicação dos artigos 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT, pode pensar-se na possibilidade de “convolação” do processo para a forma mais adequada. Se o articulado for aproveitável para a forma processual conveniente, por razões de economia processual, deve adaptar-se o processado a essa forma.

Mas no caso dos autos, esse aproveitamento da petição não é possível por dois motivos: por um lado, os pedidos formulados não correspondem à mesma forma processual: o pedido de invalidade da reversão é efectuado na oposição à execução e o pedido de nulidade da citação, é feito por requerimento ao órgão de execução fiscal, com reclamação para o tribunal; por outro lado, mesmo que se admita que a ineficácia relativa do acto de liquidação constitui fundamento de oposição, constata-se que a oposição é extemporânea, porquanto o impugnante foi citado no processo executivo no dia 17/11/2008, e os presentes autos foram instaurados em 16/02/2009, tendo já decorrido, em larga medida, o prazo legal de 30 dias.

Os recorrentes alegam ainda que a reversão contra os devedores subsidiários por dívidas de coimas não é possível, porque o artigo 8º do RGIT é inconstitucional. Todavia, essa questão, que nem sequer foi invocada na acção impugnatória, e que respeita aos fundamentos substanciais do acto de reversão, não pode ser aqui apreciada, dada estar prejudicada pela absolvição da instância por erro na forma de processo.

4. Pelo exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, com a presente fundamentação, decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Verificação e graduação de créditos. Lei de Orçamento de Estado de 2011. Processos pendentes.*

### Sumário:

- I — Após as alterações introduzida no CPPT 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 – art. 12.º, n.º 2, do CC e art. 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 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 — Por força dessa norma contida no n.º 2 do art. 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do art. 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 — A mesma 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 686/11-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Fleet Properties – Compra e Venda de Imóveis, L.<sup>da</sup>

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

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

### 1- RELATÓRIO

O Exm<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 3 de Maio de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 1758/10.4BEBRG, 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.

#### Apresentou as seguintes CONCLUSÕES:

I - A nova redacção dos artigos 97, nº1, o), 151, nº1, 245, números 2, 3 e 4 e 247, nº1, 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 artº 5º, 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 artº 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

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

O processo de verificação e graduação de créditos foi autuado em 01 de Junho de 2010 (cf. fls. 5).

A decisão recorrida, de fls. 104 e segs. dos autos, 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. 112).

No parecer que antecedeu esta decisão 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 demanda (instância).

Conclui assim que resulta prejudicada a disciplina contida no artº 64º do CPC, 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 por estarmos numa acção já pendente quando entraram em vigor as alterações ao CPPT determinadas pela lei que aprovou o orçamento de estado para o ano de 2011.

**Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.**

## **II Fundamentação**

A questão a decidir consiste em 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 se, 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 n.ºs. 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 704/11, de 28.09.2011, 623/11, de 14.09.2011, e 597/11, 510/11, 500/11, 393/11, 499/11, 361/11, 632/11, e 595/11, todos de 13.07.2011 e ainda 0637/11 e 0826/11 ambos de 26/10/2011 (sendo que neste último o ora relator interveio como juiz adjunto).

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.

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do acórdão proferido no processo com o n.º 384/11, supra citado:

I - Após as alterações introduzida no CPPT 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 – art. 12.º, n.º 2, do CC e art. 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 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 - Por força dessa norma contida no n.º 2 do art. 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do art. 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 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.

### III. DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, conseqüentemente, 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, 12 de Janeiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade. artº 45º nº5 da Lei Geral Tributária. Prazo. Inspeção Tributária.*

### Sumário:

- I — *Não sendo aplicável ao caso, em razão do tempo, o regime do n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária (LGT), aditado pela lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e revogado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o prazo geral de caducidade do direito à liquidação, fixado em 4 anos pelo n.º 1 do mesmo artigo da LGT, não é encurtado por o contribuinte ser objecto de uma acção de fiscalização externa.*
- II — *A interpretação do artigo 8º da Lei 15/2001, que aditou o nº5 ao artigo 45º da LGT, no sentido de que esta a mesma não é aplicável aos casos em que a inspecção tributária se tenha iniciado e completado após a cessação da vigência daquela lei, revogada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, 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 749/11-30.

Recorrente: Sanpaolo Imi Bank (Internacional).

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Sanpaolo IMI Bank (International) S.A., com os sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal de 03 de Novembro de 2010, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal, por si instaurada para cobrança de dívida de IRC de 2002 no montante de € 18.135.828,21 acrescido de juros no valor 2.176.645,11.

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

«(A) Vem o presente recurso interposto da douta sentença de 03/11/2010, a fls. 135-140, que decidiu julgar improcedente a oposição deduzida, por considerar não verificada a ocorrência da caducidade, invocada pelo oponente ao abrigo do n.º 5 do artigo 45º da LGT, aditado pelo artigo 8º da Lei 15/2001, de 05 de Junho.

(B) Salvo o devido respeito, estando em causa o IRC de 2002, em plena vigência da referida Lei 15/2001, a douta sentença recorrida faz uma errada interpretação e aplicação do Direito, já que faz tábua rasa dos valores da segurança e certeza jurídicas ínsitos ao instituto da caducidade, de natureza substantiva, e por isso operável à data do facto tributário, no âmbito do princípio “tempus regit actum”

(C) Pelo que sofre de erro de julgamento o entendimento da sentença recorrida, segundo o qual o prazo de caducidade do n.º 5 do art. 45º da LGT só seria aplicável aos casos em que a inspecção tributária já tenha iniciado, durante a vigência daquela Lei 15/2001, isto é, de 5/07/2001 a 31/12/2002.

(D) Ao contrário do entendimento do Mmº Juiz “a quo”, a norma prevista no n.º 5 do art. 45º da LGT não tem como pressuposto a pendência do procedimento da inspecção tributária, mas reporta-se ao próprio direito de liquidar. De harmonia, aliás, com o que ali se estabelece expressamente: «... o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão ...». (Ac. STA de 04/05/2005, rec. 0965/04).

(E) Com a entrada em vigor do artigo 8º da Lei 15/2001, a lei estabeleceu um prazo excepcional de caducidade, que tem natureza substantiva e é parte integrante da própria relação jurídico-tributária, que a lei pretendeu abstractamente definir, em todos os seus elementos, no momento da verificação do facto tributário, assente no princípio da legalidade e na segurança das relações jurídicas respectivas.

(F) Com a devida vénia, o segundo erro da dita sentença recorrida consiste em desconsiderar a natureza substantiva da caducidade - que até aceita revestir -, na medida em que, em termos dogmáticos, o direito a liquidar o imposto já nasce temporalmente limitado pelo prazo de caducidade em que tal direito pode ser exercido, cuja causa objectiva assenta em elementares razões de segurança jurídica.

(G) Em Direito Tributário, a caducidade significa o prazo que, uma vez decorrido, impede a administração tributária de poder liquidar o imposto. A caducidade é, pois, um facto impeditivo da liquidação do imposto.

(H) Os prazos de caducidade são de direito substantivo, por regularem a eficácia do direito material e, como tal, a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos contribuintes: tais prazos não respeitam ainda ao processo, mas à própria relação de fundo.

(I) À caducidade aplica-se, pois, a norma em vigor no momento em que se verificou o “facto tributário”, nos termos do preceituado no n.º 1, do artigo 12º da LGT, doutrina que emerge também do artigo 12º, n.º 1 do Código Civil, em consonância com os lugares paralelos no artigo 5º, n.º 5, do Decreto-lei n.º 398/98 (que aprovou a LGT), e como sempre defendido por toda a doutrina do nosso país.

(J) No caso vertente, o facto tributário e todos os elementos constitutivos do direito de liquidar já se verificavam na vigência da Lei 15/2001, dando lugar a expectativas juridicamente consolidadas, relativamente aos limites temporais em que o direito podia ser exercido, com base na lei vigente à data daquele facto tributário.

(K) Considerando que a acção inspectiva teve início em 03/06/2004, que o termo do prazo fixado para a sua conclusão ocorreu 6 meses depois, ou seja em 03/12/2004, e que só a partir desta última data se iniciou o prazo de caducidade de seis meses previsto no então n.º 5 do artigo 45º, perfazendo-se esse prazo no dia 03/06/2005, é forçoso concluir que em 30/01/2006, data em que foi notificada a liquidação adicional, o prazo de caducidade já se tinha completado, pelo que procede manifestamente a excepção de caducidade, fundamento da opposição deduzida.

(L) Tendo presente as antecedentes conclusões, é materialmente inconstitucional a norma do artigo 8º da referida Lei 15/2001, que aditou o nº5 ao artigo 45º da LGT, quando interpretada no sentido dado pela sentença recorrida, de que a mesma só é aplicável aos casos em que a inspecção tributária já tenha iniciado durante a vigência daquela lei, isto é, de 5/07/2001 a 31/12/2002, por tal sentido ser frontalmente colidente com o princípio da protecção da confiança do cidadão na ordem jurídica, decorrente do princípio do Estado de direito democrático insito no artigo 2.º da Lei Fundamental, bem como o seu artigo 103.º, nºs 2 e 3.

(M) Como é sabido, o princípio da protecção da confiança é garantístico da existência de um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas suas expectativas juridicamente criadas com base na lei vigente à data dos factos criadores de certas situações jurídicas. Ora, o artigo 8º da referida Lei 15/2001, que aditou o nº5 ao artigo 45º da LGT, criou expectativas juridicamente consolidadas, relativamente aos limites temporais em que o direito de liquidar o imposto podia ser exercido, com base na lei vigente à data daquele facto tributário, que não podem ser frustradas.

(N) Por sua vez, se a sentença recorrida desaplica a Lei 15/2001, vigente à data do facto tributário, em matéria de caducidade, para aplicar uma posterior lei revogatória, à data do procedimento de inspecção, está a aplicar retroactivamente uma lei que versa sobre o elemento preclusivo integrante da relação tributária ab initio, interferindo com factos tributários consumados no domínio da lei anterior, o que também não é consentido pelo artigo 103º, nºs 2 e 3 da Constituição.

(O) Tendo julgado em desconformidade com as antecedentes conclusões, a dita sentença recorrida viola as sobrecitadas disposições legais.»

**II** - A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

**III** - O Exmº Magistrado do Ministério Publico não emitiu parecer.

**IV** - Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa.

1. Em 23.4.04, a AT emitiu ordens de serviço para inspecionar os exercícios de 2001 e 2002 da Oponente (doc. 1 da p. i.).

2. A acção inspectiva iniciou-se em 3.6.04 (doc.2).
3. Foi prorrogada por mais 3 meses conforme doc. 3.
4. Terminou em 21.2.05 (doc. 2).
5. Na sequência foi liquidado o IRC/2002 no montante de 18.125.828,21 euros e juros no montante de 2.176.645,11 euros, pela liq. n.º 2006.6420000330 de 20.1.06, conforme doc. 4 a 6 da p.i..
6. O SP recebeu-a em 30.1.06 (doc.7).
7. Em 3.4.07 a oponente foi citada para a execução fiscal respectiva, com o n.º 281200601012975 (doc.8).

V- Colhidos os vistos legais, cabe decidir

1. As questões objecto do presente recurso são as seguintes:

a) Saber se, no caso subjudice, é aplicável ao cômputo do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto (IRC relativo ao exercício de 2002), o disposto no artº 45º, nº5 da Lei Geral Tributária, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº15/2001 de 5/6, redacção esta posteriormente revogada pela Lei do Orçamento do Estado para 2003 - Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

b) Inconstitucionalidade da norma do artigo 8º da referida Lei 15/2001, que aditou o nº5 ao artigo 45º da LGT, quando interpretada no sentido dado pela sentença recorrida, de que a mesma só é aplicável aos casos em que a inspecção tributária já tenha iniciado durante a vigência daquela lei, isto é, de 5/07/2001 a 31/12/2002, por tal sentido ser frontalmente colidente com o princípio da protecção da confiança do cidadão na ordem jurídica, decorrente do princípio do Estado de direito democrático insito no artigo 2.º da Lei Fundamental, bem como o seu artigo 103.º, nºs 2 e 3.

Como se vê de fls. 136 e segs. a sentença recorrida, na apreciação do único fundamento de oposição invocado na petição inicial – falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade – artº 204º, n.º 1, al.e) do Código de Procedimento e Processo Tributário - considerou que, tendo o procedimento tributário sido iniciado em 2004, quando o nº5 cit. introduzido em 2001, com expressa referência a «*instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar ...*», já estava revogado, não poderia a Administração Fiscal aplicar tal norma, a qual excepcionou a regra geral do n.º 1 apenas para os casos em que o procedimento tributário já tivesse sido iniciado.

Concluiu assim que, se durante o período de 5.7.2001 a 31.12.2002 houvesse sido iniciado procedimento tributário destinado à liquidação tributária, o prazo referido no art. 45º, n.º 1 da Lei Geral Tributária seria encurtado nos termos do novo n.º 5 do mesmo normativo, hipótese que não sobrevém no caso presente já que a referida norma foi revogada em 31.12.2002 e o procedimento tributário ocorreu entre 2004 e 2005.

Deste entendimento discorda a recorrente argumentado que a sentença recorrida ao desaplicar a Lei 15/2001, vigente à data do facto tributário, em matéria de caducidade, para aplicar uma posterior lei revogatória, à data do procedimento de inspecção, está a aplicar retroactivamente uma lei que versa sobre o elemento preclusivo integrante da relação tributária ab initio, interferindo com factos tributários consumados no domínio da lei anterior, o que não é consentido pelo artigo 103º, nºs 2 e 3 da Constituição.

A nosso ver não lhe assiste razão.

Vejam os.

A questão objecto do presente recurso prende-se com o cômputo do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto (IRC relativo ao exercício de 2002), sendo certo que a recorrente alegava como fundamento de oposição que «*tendo a notificação da liquidação ocorrido em 30 de Janeiro de 2006, então ela não ocorreu no prazo de caducidade previsto no art.º 45.º/5 da LGT, na redacção do art.º 8.º da Lei n.º 15/2001, de 15 de Junho, mas para além desse prazo, não tendo assim obstado à verificação da caducidade do imposto liquidado, não podendo ser exigida a cobrança do imposto objecto desta execução*».

Importa sublinhar que, ao contrario do que sucedeu na petição inicial, a recorrente não destaca devidamente, nas conclusões das suas alegações de recurso, que a oposição tinha como fundamento a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade (artº 204º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário) e não a caducidade do direito à liquidação

No entanto infere-se do teor das referidas conclusões que as razões de discordância com a sentença recorrida se relacionam com o cômputo daquele prazo de caducidade com os inerentes reflexos na verificação do fundamento de oposição invocado, argumentando a recorrente que em 30/01/2006, data em que foi notificada a liquidação adicional, o prazo de caducidade já se tinha completado.

O prazo de caducidade do direito de liquidar tributos é, em regra, nos termos do artº 45º a 47º da Lei Geral Tributária, de quatro 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 com excepção do IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo se conta a partir do ano civil seguinte àquele em se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário (¹).

A liquidação sob recurso, que se reportava ao IRC de 2002, teve como base uma acção inspectiva externa, que teve o seu início em 03.06.2004 e terminou em 21.02.2005, sendo a liquidação notificada à ora recorrente em 30.01.2006 (cf. probatório pontos 1 a 6).

Sendo o imposto em causa o IRC relativo ao exercício do ano de 2002, a caducidade do direito a liquidá-lo ocorreria, se nada mais houvesse a considerar, em 1 de Janeiro de 2007.

Na sequência da Lei 15/2001 de 5/06 foi acrescentado ao artº 45º da Lei Geral Tributária um n.º 5 que dispunha que «instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes dessa ocorra a caducidade prevista no prazo geral fixado no n.º 1»

Esta norma foi, porém, eliminada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12.

A recorrente argumenta que «no caso vertente, o facto tributário e todos os elementos constitutivos do direito de liquidar já se verificavam na vigência da Lei 15/2001, dando lugar a expectativas juridicamente consolidadas, relativamente aos limites temporais em que o direito podia ser exercido, com base na lei vigente à data daquele facto tributário».

Este entendimento não pode colher.

No caso estamos perante um problema de aplicação de leis no tempo, relativo ao efeito da ultrapassagem do prazo para conclusão da inspecção, que a Lei 15/2001 cominava com a caducidade do direito à liquidação, o que deixou de suceder após a entrada em vigor da Lei 32-B/2002.

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».

Ora, o facto sobre cujos efeitos a lei aqui dispõe é o excesso do prazo fixado para a conclusão do procedimento inspectivo, sendo esses efeitos os ditados pela lei vigente aquando da eclosão do facto, ou seja, quando o prazo é ultrapassado (vide também neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.02.2008, recurso 955/07, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), que tratou de caso semelhante ao dos presentes autos).

No caso, e como resulta do probatório, o início do procedimento inspectivo ocorreu em 30.06.2004, tendo-se o mesmo prolongado até 21.02.2005, quando já há muito (Janeiro de 2003) o n.º 5 do artigo 45º da LGT cessara vigência, pelo que o referido normativo não tem aqui aplicação. (2)

Assim sendo o prazo geral de caducidade do direito à liquidação, fixado em 4 anos pelo n.º 1 do artigo da 45º da LGT, não é encurtado pelo facto de o contribuinte ter sido objecto de uma acção de fiscalização externa.

Daí que se entenda que, no caso subjudice, quando foi efectuada a notificação da liquidação (30 de Janeiro de 2006) ainda estava longe de caducar o direito respectivo.

Não se verifica também qualquer violação do princípio constitucional da proibição de retroactividade da lei fiscal (artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República) 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 (3).

Acresce dizer, 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. n.ºs. 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, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

2. Quanto à segunda questão – da pretensa inconstitucionalidade da norma do artigo 8º da referida Lei 15/2001, que aditou o nº5 ao artigo 45º da LGT, quando interpretada no sentido dado pela sentença recorrida, de que a mesma só é aplicável aos casos em que a inspecção tributária já tenha iniciado durante a vigência daquela lei, isto é, de 5/07/2001 a 31/12/2002, por violação do princípio da protecção da confiança (artigo 103.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição da República), não deverá também proceder a argumentação da recorrente.

Com efeito 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 duradouras 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 Acórdão 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 caducidade 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, julgando-se improcedente a oposição por não verificação do fundamento invocado - falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade (artº 204º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário) - confirmando-se, com esta fundamentação, a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. – *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) (Cf., sobre o instituto da caducidade no direito civil e tributário, António de Menezes Cordeiro, *Tratado de Português*, 1, IV, 2005, Almedina, págs. 207 e segs, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pag. 316, e Joaquim Gonçalves, *A caducidade face ao Direito Tributário*, “*Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, pag. 229.)

(<sup>2</sup>) (Vide também neste sentido, embora fazendo apenas uma referência indirecta à questão, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.11.2006, recurso 695/06, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

(<sup>3</sup>) (Cf., na doutrina, 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»)

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

Processo n.º 776/11-30.

Recorrente: Delfim Carlos Paiva.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm. Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.



Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Delfim Carlos Paiva, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do Acórdão proferido em 26.07.2011 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, invocando o artº 150º do CPTA.

Tal Acórdão debruçou-se sobre decisão proferida em 1ª instância pelo tribunal tributário de Lisboa.

2. Por Acórdão deste Supremo Tribunal de 02.11.2011, a formação de juízes prevista no n.º 5 do artigo 150º do CPTA acordou em não admitir o recurso por falta de verificação dos requisitos exigidos pelo n.º 1 do mesmo artigo.

3. Por requerimento de fls. 179 e segs., veio o recorrente, relativamente ao acórdão referido no número anterior, dirigir um requerimento ao Ex.mo Senhor Presidente do Supremo Tribunal Administrativo pedindo que se considerasse a natureza não excepcional do recurso e que este fosse admitido.

4. Por despacho de Relator (fls. 183), foi tal requerimento indeferido porque se entendeu que a decisão de não admissão do recurso era definitiva, não admitindo reclamação, à semelhança do que dispõe hoje o artº 721º-A, n.º 4 do CPC.

5. Notificado deste despacho, veio ainda o recorrente dirigir um requerimento ao Ex.mo Senhor Presidente do STA (v. fls. 188 e segs.), insistindo na sua tese de que o artº 150º do CPTA permite um recurso de revista excepcional e outro normal, sendo este que o recorrente pretendia interpor. E, assim, uma vez que o que foi indeferido foi o recurso previsto no n.º 1 do artº 150º, deverá ser aceite o recurso de revista normal, que, no entendimento do recorrente, está previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

E termina o recorrente o seu requerimento pedindo:

- o reconhecimento da existência do recurso de revista bem como do recurso de revista excepcional como formas de recurso dissemelhantes;

- a admissibilidade do recurso de revista deduzido nos termos dos nºs 2 e 4 do CPTA;

- a procedência do recurso de revista.

6. Conforme acima se referiu, a formação a que se refere o artº 150º, n.º 5 do CPTA, proferiu acórdão de não admissibilidade do recurso no qual ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“5. O artº 150º do CPTA, determina o seguinte:

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

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

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

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

*5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.*

Sendo assim, há que dar agora cumprimento ao n.º 5 desta norma, adaptada ao Contencioso Tributário, apurando-se se, efectivamente, ocorrem os requisitos enunciados no n.º 1 acima transcrito.

5.1. Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05)”.  
E mais adiante:

“Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental

b) de a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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”

(Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011-Processo n.º 0568/11).

Vejamos se no caso dos autos estão preenchidos estes requisitos.

5.2. A questão suscitada no presente recurso é a de saber se a execução fiscal deve prosseguir contra o devedor subsidiário sem que se encontre executado o património do devedor originário.

Ora, esta questão, bem como a dos respectivos requisitos, encontra-se, hoje, esgotada em termos de uma jurisprudência pacífica, reiterada e uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo. (Neste sentido, entre outros, v., os Acórdãos do Pleno desta Secção do STA, de 15/03/00 – Processo n.º 21.371, de 27/06/01 - Processo n.º 23.172 e de 27/11/02 – Processo n.º 26.351 e desta Secção de 13/04/05 -Processo n.º 100/05 e de 28/9/06 - Processo n.º 488/06).

Assim sendo, não se vê como uma decisão sobre esta questão, em termos de revista excepcional, “*seja claramente necessária*” para uma melhor aplicação do direito, nos expressos termos do artº 150º, n.º 1, citado.

Aliás, ao fim e ao cabo, o que o recorrente demonstra é a sua discordância com a fixação da matéria de facto (conclusões 5ª a 12ª).

Mas, tal como resulta do n.º 4 do artº 150º acima transcrito “*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*”, situação de ofensa que não ocorre no caso dos autos.

Sendo assim, e tal como se decidiu em caso idêntico no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 30.03.2011-Processo n.º 0116/2011, que aqui seguimos de perto, o recurso não pode ser admitido”.

Temos então que no citado acórdão ficou claramente expressa a posição deste Tribunal sobre a natureza excepcional da revista em processo tributário. Ao fazer esta pronúncia e ao tomar a respectiva decisão, o Tribunal esgotou nesta matéria o seu poder jurisdicional, sendo certo que, como se referiu no despacho do Relator, a decisão deste Supremo Tribunal é definitiva como claramente resulta hoje do artº 721º-A, n.º 4 do CPC, no caso de recurso de revista de idêntica natureza em processo civil.

7. Nestes termos e pelo exposto e porque se encontra esgotado o poder jurisdicional deste Supremo Tribunal no presente caso, indefere-se o requerimento de fls. 188 e segs.

Custas do incidente pelo recorrente.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Promessa com eficácia real. Contrato-promessa de dação em cumprimento.*

### Sumário:

- I — O contrato-promessa de dação em cumprimento celebrado com eficácia real não obsta à penhora e venda do imóvel objecto do contrato prometido, mas apenas confere ao promissário o direito de opor erga omnes o seu direito à execução específica do contrato-promessa.*
- II — No caso de penhora de imóvel que tenha sido prometido dar em cumprimento pelo executado e cuja promessa tenha eficácia real, exige-se que o promitente adquirente seja notificado da data designada para a venda para, até essa data, demonstrar nos autos a celebração da dação prometida ou a instauração de acção para realizar a execução específica do contrato-promessa.*
- III — Efectuada essa notificação, caso o promitente adquirente não demonstre a celebração do contrato prometido nem que instaurou acção de execução específica, o bem será vendido livre desse ónus.*
- IV — Só no caso de não ser efectuada essa notificação, o promitente adquirente poderá opor-se à penhora mediante embargos de terceiro, porque só nesse caso poderá ainda promover a execução específica do contrato-promessa após a venda efectuada em processo de execução fiscal.*

Processo n.º 835/11-30.  
Recorrente: Júlio Ferreira dos Santos.  
Recorrida: Fazenda Pública.  
Relator: Exm. Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 Júlio Ferreira dos Santos (adiante Embargante ou Recorrente) deduziu embargos de terceiro contra a penhora efectuada em processo de execução fiscal com o fundamento que este acto ofende o seu direito de ver concretizado o negócio prometido, pois a Executada tinha previamente celebrado com ele um contrato-promessa de dação em pagamento tendo por objecto o imóvel penhorado, contrato ao qual foi conferida eficácia real e que foi registado previamente à penhora.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou os embargos improcedentes. Para tanto,

começou por eleger como questão a apreciar e decidir «a de saber se o promitente-adquirente do imóvel pode deduzir embargos de terceiro contra a penhora do bem prometido transmitir em contrato a que foi atribuída eficácia real» (1);

depois, considerando embora que «a eficácia real do contrato promessa permite ao promitente comprador/adquirente opor o seu direito a um terceiro que tenha adquirido sobre a coisa um direito incompatível com o seu, ou seja, dito de outra forma, permite-se a uma relação de natureza meramente obrigacional poder produzir efeitos oponíveis *erga omnes*», de onde «decorre que o promitente Comprador/adquirente num contrato promessa com eficácia real é titular de um direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência [penhora]»,

concluiu, no entanto, que no caso *sub judice* não era permitido ao promitente acquirente deduzir embargos de terceiro, antes devendo exercer o seu direito de execução específica através do disposto no art. 903.º do Código de Processo Civil (CPC), não colhendo a tese do Embargante, de que esta possibilidade está reservada para o contrato-promessa de compra e venda com eficácia real e já não para o contrato-promessa de dação em cumprimento com eficácia real, uma vez que ambos os contratos “se aproximam”, na medida que ambos são de promessa de transmissão da propriedade de um imóvel, «sendo que no caso dos autos a alegada quantia de € 320.000,00 mutuada ao longo de vários anos, constitui o pagamento (preço) que exonera o devedor da obrigação que declarou ter assumido».

1.3 O Embargante interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 Apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1ª. A factualidade apurada permite concluir que o Embargante/Recorrente, por força da atribuição de eficácia real ao contrato promessa [(2)], é titular de um direito a ver concretizado o negócio prometido (dação em pagamento);

2ª. Tal direito é oponível “*erga omnes*”, à penhora efectuada nestes autos, porque efectuada em data posterior ao da celebração e registo do contrato-promessa celebrado.

3ª. Sendo a venda efectuada, o embargante ver-se-á impedido de adquirir definitivamente o imóvel objecto do contrato com eficácia real, já que o artigo 903º do Código de Processo Civil, na redacção dada pelo Decreto-Lei 38/2003 de 8 de Março, apenas permite a venda directa ao promitente comprador, com eficácia real, que queira exercer o direito de execução específica.

4ª. Ao julgar improcedentes os embargos, a sentença recorrida violou o disposto nos artigos 351º do Código de Processo Civil e 237º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Devem pois ser julgados procedentes os embargos e, com consequência ordenar-se o levantamento da penhora e o cancelamento do registo efectuado».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Neste Supremo Tribunal Administrativo os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Isto, com a seguinte fundamentação:

«1. O recorrente registou o contrato promessa de dação em pagamento com eficácia real em data anterior à data do registo da penhora, não havendo notícia da celebração do contrato prometido (probatório n.ºs 2, 5 e 7).

A promessa de dação em pagamento de imóvel, com eficácia real, exige escritura pública e inscrição no registo; sendo oponível a um terceiro acquirente cujo direito não esteja registado antes do registo do contrato promessa (art. 413º CCivil).

O contrato promessa produz um mero efeito obrigacional (celebração do futuro contrato prometido) sem produção de efeitos que determinem a constituição de direitos reais sobre o imóvel.

Sem prejuízo das regras sobre registo, são ineficazes em relação ao exequente os actos de disposição ou oneração dos bens penhorados (art. 819º CCivil).

No quadro normativo enunciado o acto de eventual disposição pela executada do imóvel penhorado é inoponível à Fazenda Pública exequente, devendo a execução fiscal prosseguir com designação de nova data para a venda.

A tutela do interesse do promitente-adquirente fica assegurada com a possibilidade de venda directa no processo de execução fiscal, se pretender exercer o direito de execução específica, pelo preço acordado e correspondente ao valor do seu crédito (art. 903º CPC). No sentido propugnado, em casos de natureza semelhante (contrato-promessa de compra e venda com eficácia real) pronunciaram-se os acórdãos STA-SCT 6.04.2011 processo n.º 249/11 e 8.06.2011 processo n.º 25/11.

2. Embora expressamente prevista para o contrato promessa de compra e venda, a norma constante do art. 903º CCivil deve ser interpretada extensivamente, por forma a contemplar o contrato promessa de dação em pagamento, no qual igualmente se promete transmitir a propriedade de um imóvel, como forma de extinção de obrigação pecuniária (art. 837º CCivil)».

1.7 Foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a penhora do prédio ofende o direito do promitente acquirente – que este concretizou como o «direito a ver concretizado o negócio prometido» –, no caso em que celebrou com o executado um contrato-promessa pelo qual este se comprometeu a dar-lhe aquele prédio em pagamento de uma quantia de que reconheceu ser-lhe devedor, promessa a que atribuíram eficácia real e que foi registada em momento anterior ao registo da penhora.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

#### **«Factos Provados**

Dos documentos, informações oficiais juntos aos autos e depoimentos das testemunhas inquiridas, apurou-se a seguinte matéria de facto com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos:

1) Corre termos no Serviço de Finanças de Pombal contra “Empreendimentos Urbanísticos F Ferreira Jorge Unipessoal, Lda.”, o processo de execução fiscal n.º 1449200901055933, para pagamento de dívidas e IRC, no montante de € 512.912,53 e demais acréscimos legais (fls. 24 e 25);

2) Em 07/01/2010 foi penhorado no processo de execução fiscal identificado no número anterior, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo n.º 11880, da freguesia de Pombal, descrito na Conservatória do Registo Predial de Pombal, sob o n.º 270/19850319, tendo a penhora sido registada pela Ap. 5621 de 07/01/2010, para garantia da quantia exequenda de € 534.630,24 (fls. 33 a 35);

3) A aquisição do prédio identificado em 2) foi registada na Conservatória do registo predial a favor da executada pela Ap. 22 de 2001/06/29 (fls. 34);

4) Pela Ap. 13 de 2004/04/08 foi registada [hipoteca sobre aquele prédio] a favor da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Pombal, CRL, que garante o montante máximo de € 316.000,00 (fls. 34);

5) Em 13/01/2009, por escritura outorgada no Cartório Notarial de Soure, o embargante celebrou com a executada um contrato de promessa de dação em cumprimento com eficácia real, que aqui se dá por integralmente reproduzido, mediante o qual a executada promete dar ao embargante o prédio urbano, inscritos na matriz, sob o artigo 11.880, da freguesia de Pombal, descrito na Conservatória do Registo Predial de Pombal, sob o n.º 270, já identificado no ponto 2), em pagamento de uma dívida de € 320.000,00, devendo a escritura de dação em pagamento [ser outorgada] quando o embargante avisar a representante da executada do dia, hora e local com, pelo menos, vinte dias de antecedência (fls. 14 a 17);

6) Na escritura referida no número anterior foi acordado que a dívida só será considerada extinta quando a escritura pública de dação em cumprimento for outorgada e que até lá a executada continuará a usar e fruir o imóvel e suportará o pagamento das prestações relativas ao empréstimo contraído e garantido pela hipoteca que impende sobre o imóvel (cláusula terceira e quinta da escritura de fls. 14 a 17);

7) Pela Ap. 3130 de 2009/01/14 foi registada a promessa de alienação a favor de Júlio Ferreira dos Santos (fls. 19);

8) Pelo ofício n.º 2292, datado de 2010/03/19 o Chefe de Finanças notificou o aqui embargante, na qualidade de promitente acquirente do bem penhorado, da data designada para a venda do imóvel (fls. 42 e 42);

9) A petição de embargos foi apresentada no Serviço de Finanças de Pombal em 26/04/2010 (fls. 5).  
Factos não provados

Não se provaram outros factos para além dos supra mencionados, designadamente, os factos alegados no artigo 5º da petição inicial, relativos às diversas entregas de dinheiro, no período compreendido entre 1984 e 1996, que totalizam com juros a dívida da executada ao embargante, no valor de € 320.000,00.

As demais asserções da douda petição integram conclusões de facto/direito ou meras considerações pessoais dos embargantes».

### **2.2 DE FACTO E DE DIREITO**

#### **2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR**

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade e em que foi penhorado um bem imóvel verificou-se, quando do registo da penhora, que sobre o prédio impendia o registo de uma promessa de alienação a favor de Júlio Ferreira dos Santos.

Consequentemente, o órgão de execução fiscal notificou o referido Júlio Ferreira dos Santos, “na qualidade de promitente adquirente do bem penhorado”, da data designada para a venda do imóvel.

Na sequência dessa notificação, veio Júlio Ferreira dos Santos deduzir embargos de terceiro contra a penhora, alegando, para além do mais, que esta diligência ofende o seu «direito a ver concretizado o negócio prometido», qual seja a dação em cumprimento que, por escritura pública, a Executada prometeu efectuar e o ora Embargante prometeu aceitar como forma de extinguir a dívida que aquela reconheceu ter para com este, promessa à qual as partes conferiram eficácia real e que foi levada ao registo antes da penhora.

A sentença recorrida, apesar de ter reconhecido que «a eficácia real do contrato promessa permite ao promitente comprador/adquirente opor o seu direito a um terceiro que tenha adquirido sobre a coisa um direito incompatível com o seu» e que daí «decorre que o promitente comprador/adquirente num contrato promessa com eficácia real é titular de um direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência [penhora]», concluiu que no caso *sub judice* não era permitido ao promitente adquirente deduzir embargos de terceiro, antes devendo exercer o seu direito de execução específica no próprio processo executivo, através do disposto no art. 903.º do CPC. Por isso, os embargos de terceiro foram julgados improcedentes.

O Embargante reagiu contra essa decisão mediante recurso endereçado a este Supremo Tribunal Administrativo no qual pediu a revogação da sentença e a sua substituição por acórdão que julgue os embargos de terceiro procedentes e, em consequência, ordene o levantamento da penhora e o cancelamento do respectivo registo.

Sustenta, em resumo, o seguinte: pelo contrato-promessa ao qual os ora Embargante e Executada conferiram eficácia real adquiriu o direito oponível erga omnes de ver concretizada a dação em cumprimento prometida, direito que foi ofendido pela penhora, realizada e registada ulteriormente ao registo da promessa; a efectuar-se a venda subsequente à penhora, «ver-se-á impedido de adquirir definitivamente o imóvel objecto do contrato com eficácia real, já que o artigo 903º do Código de Processo Civil, na redacção dada pelo Decreto-Lei 38/2003 de 8 de Março, apenas permite a venda directa ao promitente comprador, com eficácia real, que queira exercer o direito de execução específica».

Dáí termos enunciado em 1.8 a questão a apreciar e dirimir como sendo a de saber se a penhora do prédio ofende o direito do promitente adquirente – que este concretizou como o «direito a ver concretizado o negócio prometido» e que podemos, afinal, definir como sendo o direito à execução específica do contrato-promessa –, no caso em que este celebrou com o executado contrato-promessa de dação em cumprimento tendo por objecto aquele prédio, com eficácia real e registado em momento anterior ao registo da penhora.

### 2.2.2 DA OFENSA DO DIREITO DO EMBARGANTE

Na sentença considerou-se que os embargos de terceiro constituem hoje um meio de defesa, não só da posse, como anteriormente, mas de todos os direitos incompatíveis com a diligência embargada, no caso, a penhora.

Deu-se também como certo que o Embargante tem a qualidade de terceiro e que, por força da eficácia real que foi conferida ao contrato-promessa que celebrou por escritura pública com a sociedade Executada, «é titular de um direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência [penhora]», que foi registada depois do registo da promessa de alienação.

No entanto, se bem interpretamos a sentença, a Juíza julgou os embargos improcedentes porque entendeu que o contrato-promessa de dação em cumprimento invocado pelo Embargante, porque encerra uma promessa de alienação, «aproxima-se do contrato promessa de venda, sendo nesta medida equivalentes, uma vez que em ambos os contratos se promete transmitir a propriedade de um imóvel, sendo que no caso dos autos a alegada quantia de € 320.000,00 mutuada ao longo de vários anos, constitui o pagamento (preço) que exonera o devedor da obrigação que declarou ter assumido»; assim, por força dessa «aproximação entre a dação em cumprimento e a venda», entendeu que no caso *sub judice* não era permitido ao promitente adquirente deduzir embargos de terceiro, antes devendo exercer o seu direito de execução específica no próprio processo executivo, através do disposto no art. 903.º do CPC, que dispõe, na parte que ora releva: «Se os bens [...] tiverem sido prometidos vender, com eficácia real, a quem queira exercer o direito de execução específica, a venda ser-lhe-á feita directamente».

O Embargante discorda dessa interpretação da lei, sustentando que o art. 903.º do CPC não é aplicável às situações como a *sub judice*, em que está em causa, não um contrato-promessa de compra e venda, mas um contrato-promessa de dação em cumprimento.

Mais sustenta que, se a venda for efectuada, ver-se-á impedido de adquirir definitivamente o imóvel objecto do contrato prometido (o que significa que aceita que o seu direito caduca com a venda executiva).

Vejamos:

Antes do mais, impõe-se recordar aqui que a possibilidade de defender os direitos através de embargos de terceiro só se verifica se aqueles forem afectados pela diligência (cfr. art. 237.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) <sup>(3)</sup>). Ou seja, o Embargante só pode usar

com sucesso este meio processual caso o seu direito a ver celebrado o contrato prometido de dação em cumprimento seja incompatível com a realização ou o âmbito da penhora.

Como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «[h]averá incompatibilidade entre o direito do embargante sobre uma coisa e a realização de uma diligência que a tenha por objecto sempre que aquele seja afectado pela diligência ou pela subsequente venda, isto é, não for possível concretizar a finalidade do processo executivo sem afectar ou eliminar tal direito» e «[s]ó podem considerar-se incompatíveis com a realização da diligência direitos que, após essa realização e a consequente venda, deixem de poder ser exercidos nos termos em que o podiam ser antes daquelas realização e venda»<sup>(4)</sup>.

Assim, tendo em conta que, em regra, a penhora visa permitir a venda executiva do bem penhorado<sup>(5)</sup>, para aferir da incompatibilidade da penhora com o direito invocado pelo Embargante podemos usar o seguinte critério: apenas os direitos oponíveis à venda executiva o devem ser à penhora; ou seja, se o direito do embargante é abrangido pela eficácia extintiva da venda executiva, i.e., se esse direito não subsiste a esta venda, então tal direito não pode ser oposto à penhora. São, pois, incompatíveis com a penhora todos os direitos de terceiro sobre os bens penhorados que sejam oponíveis à execução e que, portanto, se não devam extinguir com a venda executiva; no caso inverso, não há qualquer incompatibilidade, dado que o direito que o terceiro possua sobre os bens penhorados não afecta a penhora e não impede a eventual venda executiva daqueles bens<sup>(6)</sup>.

A fim de indagarmos se no caso *sub judice* ocorre ou não a incompatibilidade entre o direito do Embargante e a penhora, cumpre estabelecer os contornos desse direito.

Como é sabido, em regra, o contrato-promessa – «convenção pela qual alguém se obriga a celebrar certo contrato» (cfr. art. 410.º, n.º 1, do Código Civil (CC)) – tem eficácia meramente obrigacional, produzindo, em consequência, exclusivamente efeitos entre as partes, designadamente no que concerne à obrigação de contratar.

No entanto, como decorre do disposto no art. 413.º do CC<sup>(7)</sup>, as partes podem atribuir “eficácia real” ao contrato-promessa de transmissão ou constituição de direitos reais sobre bens imóveis; ponto é que as partes contraentes efectuem essa atribuição de eficácia real de modo expresso<sup>(8)</sup>, que levem a promessa ao registo com vista à sua publicidade em relação a terceiros<sup>(9)</sup> e que respeitem os requisitos de forma<sup>(10)</sup>.

Ou seja, o legislador consagrou a possibilidade de uma relação de natureza meramente obrigacional poder produzir efeitos oponíveis *erga omnes*. A eficácia real do contrato-promessa traduz-se, assim, na faculdade do beneficiário da promessa (promissário) ficar titular de um direito que lhe permite exigir do promitente a realização do contrato definitivo e que pode fazer valer perante terceiros. Essa oponibilidade *erga omnes* da promessa determina a ineficácia dos actos realizados em sua violação. Surge, numa palavra, um direito de crédito assistido de eficácia absoluta ou, noutra entendedor, um direito real de aquisição<sup>(11)</sup>: o beneficiário da promessa fica titular de um direito dirigido a exigir do promitente a realização do contrato definitivo e que pode fazer valer perante terceiros. Esse direito prevalece, portanto, sobre todos os direitos referentes à coisa, desde que não se encontrem registados antes do registo do contrato-promessa.

Seja qual for o entendimento doutrinal mais correcto quanto à natureza jurídica da promessa com eficácia real, em termos práticos isto significa que, efectuado o respectivo registo, qualquer ulterior alienação do imóvel a um terceiro é ineficaz relativamente ao promissário, que poderá fazer valer o seu direito, pela via da execução específica, como se nenhuma alienação houvesse tido lugar: ou seja, o promitente não poderá escusar-se a realizar o contrato prometido (afastando a execução específica) com o fundamento de que está impossibilitado de cumprir, assim como o terceiro adquirente também não poderá alegar que a sua aquisição foi efectuada e registada em data anterior à da celebração, através da execução específica, do contrato prometido, porque essa aquisição é ineficaz relativamente ao promissário. Logo, a alienação do imóvel em causa não impede a execução específica do contrato-promessa.

Contrariamente ao que sucede no contrato-promessa celebrado com eficácia meramente obrigacional, em que a transmissão da coisa prometida a um terceiro não permite ao credor recorrer à execução específica desse contrato – dado que a emissão de uma declaração de natureza constitutiva pelo tribunal implicaria a transmissão de um bem que já não pertence ao património do devedor –, no contrato-promessa com eficácia real o tribunal pode substituir-se ao faltoso, proferindo, em acção de execução específica, uma declaração que supra a declaração da vontade negocial de celebração do contrato prometido, dado que o promissário pode opor o seu direito ao direito incompatível do terceiro que tenha adquirido a coisa<sup>(12)</sup>.

Será que a penhora do bem prometido transmitir ofende o direito do promitente adquirente?

Em face da doutrina que acima deixámos exposta, diríamos que sim: no caso de a promessa ter sido conferida eficácia real, o direito do promitente adquirente à execução específica, porque tem eficácia *erga omnes*, é oponível a quem quer que seja, inclusive ao terceiro adquirente do bem em processo executivo.

Mas, como conciliar o exercício do direito à execução específica da promessa com eficácia real sobre o bem penhorado com o direito do exequente de obter o pagamento da dívida exequenda com o produto da venda do bem?

Vejamos:

Quem quereria comprar um bem sobre o qual recai um ónus oponível à venda e que pode determinar a ineficácia da venda? Quem quereria comprar um bem sobre o qual estivesse registada uma promessa de alienação com eficácia real? Essa venda seria ineficaz relativamente ao promissário, que (a menos que o contrato-promessa viesse a ser declarado nulo, anulado ou resolvido, ou se o crédito do promissário se extinguisse por causa diferente do cumprimento, tudo hipóteses que estão fora do controlo do terceiro adquirente) sempre poderia, a qualquer momento, vir exercer o seu direito como se essa venda a terceiro não tivesse sido realizada.

Mal se compreenderia, pois, que o legislador tivesse consagrado uma solução que não ponderasse e prosseguisse a estabilidade da venda (cfr. art. 9.º, n.º 3, 1.ª parte, do CC), sabido que esta é, sobretudo na execução fiscal, em que está essencialmente em causa a cobrança de créditos tributários<sup>(13)</sup> (cfr. art. 148.º do CPPT), um valor do interesse público. Ninguém entenderia que o legislador, desprezando esse valor e a consequente estabilidade da venda, permitisse a realização de uma venda executiva que pudesse vir a ser declarada ineficaz a todo o tempo<sup>(14)</sup> na sequência no exercício pelo promissário do seu direito de execução específica do contrato prometido.

Por outro lado, também não faria sentido que, pela existência do registo de uma promessa de alienação com eficácia real sobre um bem, este ficasse excluído do âmbito da universalidade do património do devedor que responde pelas dívidas do mesmo (cfr. arts. 601.º<sup>(15)</sup> e 817.º do CC<sup>(16)</sup> e art. 821.º, 1, do CPC<sup>(17)</sup>). Muito menos se compreenderia que, se não fosse estabelecido prazo para a celebração do contrato prometido e este não fosse efectivamente celebrado, o bem objecto do contrato pudesse ficar *ad aeternum* numa situação de intangibilidade pelos credores do promitente, o que abriria as portas a que este, mancomunado com o promissário, dispusesse de um eficaz meio de subtrair bens à execução. A lei não poderá ter querido, nem sequer permitir, que a eficácia real conferida ao contrato-promessa, por razões que se prendem com a protecção dos interesses do promissário no caso em que está em causa a aquisição de bens sujeitos a registo, pudesse abrigar consequência tão perversa.

Terá sido para dar resposta a todas estas questões e no sentido de obter uma solução que ponderasse e conciliasse de forma ajustada os diversos interesses em confronto que o legislador, no que se refere ao contrato-promessa de compra e venda com eficácia real, estabeleceu que o promitente comprador tem o ónus de comprar o bem prometido vender na execução fiscal – através da venda directa prevista no art. 903.º do CPC<sup>(18)</sup> – sob pena de ver extinto o seu direito à compra e à execução específica<sup>(19)</sup>. Note-se, aliás, que a solução encontrada era já defendida por alguns doutrinadores<sup>(20)</sup>, ainda antes do legislador ter alargado o âmbito do art. 903.º do CPC, que inicialmente previa a venda directa apenas relativamente aos bens que houvessem, por lei, de ser vendidos a determinada entidade e só após a reforma da acção executiva passou também a prevê-la também para os bens que «tiverem sido prometidos vender, com eficácia real, a quem queira exercer o direito de execução específica».

Foi tendo em conta o disposto no art. 903.º do CPC que a sentença recorrida decidiu que a penhora não contende com o direito à execução específica do contrato-promessa pois, como resulta do preceituado naquele artigo, se tiver sido conferida eficácia real à promessa de venda do prédio, pode o promissário exercer o seu direito no próprio processo executivo e, nesse caso, a venda ser-lhe-á feita directamente. Ou seja, porque, nos termos do art. 830.º, n.º 1, do CC<sup>(21)</sup>, o promissário tem direito à execução específica do contrato-promessa, o art. 903.º do CPC faculta-lhe a aquisição directa no processo executivo (e pelo preço acordado). Por isso, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria considerou que a penhora não contende com o direito do Embargante, que sempre poderia adquirir o bem directamente na execução fiscal, motivo por que julgou os embargos improcedentes.

É nesse sentido que tem vindo também a decidir este Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos acórdãos citados pelo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer<sup>(22)</sup>, mas sempre em situações de contrato-promessa de compra e venda.

Será que essa solução (a venda directa), que a lei consagrou para o contrato-promessa de compra e venda com eficácia real, é transponível para o caso do contrato-promessa de dação em cumprimento com eficácia real?

A sentença recorrida entendeu que sim, mas o Recorrente insurge-se contra a aplicação à situação *sub judice* do disposto no art. 903.º do CC, com o fundamento de que essa norma se refere apenas ao contrato-promessa de compra e venda com eficácia real «e não também aos demais adquirentes, ainda que com eficácia real» (cfr. 15. l) das alegações de recurso).

Não ignorou a sentença que na situação *sub judice* o contrato em causa era um contrato-promessa de dação em cumprimento com eficácia real e não um contrato-promessa de compra e venda com eficácia real. No entanto, entendeu a Juíza do Tribunal *a quo* que existe uma “aproximação” entre os dois contratos, pois em ambos se promete transmitir a propriedade de um imóvel, «sendo que no caso dos autos a alegada quantia de € 320.000,00 mutuada ao longo de vários anos, constitui o pagamento

(preço) que exonera o devedor da obrigação que declarou ter assumido». Ou seja, embora não o tenha dito expressamente, a sentença ao subsumir a situação *sub judice* à previsão do art. 903.º do CPC, parece ter adoptado uma interpretação extensiva<sup>(23)</sup> desta norma, de modo a nela incluir também a promessa de dação em cumprimento com eficácia real. É também essa interpretação que é sustentada pelo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

Vejam os.

Deparamo-nos desde logo com uma dificuldade na aplicação do art. 903.º do CPC ao caso da promessa de dação em cumprimento com eficácia real:

no caso de promessa de compra e venda com eficácia real, o direito do promitente comprador, que se concretiza através da venda directa (cfr. art. 903.º do CPC), harmoniza-se com o escopo da execução fiscal – a obtenção de fundos destinados a pagar ao exequente e, eventualmente, aos credores reclamantes –, integrando uma das fases do processo executivo (a venda) com uma única limitação, respeitante ao preço, pois a venda directa far-se-á pelo preço acordado pelos promitentes, ao invés de ser feita pelo melhor preço obtido, como sucede nas demais modalidades de venda;

já no caso de promessa de dação em cumprimento com eficácia real, não vislumbramos no processo de execução qualquer fase ou momento em que o direito do promitente adquirente se possa concretizar em harmonia com a finalidade da execução, pois a entrega do bem ao promitente adquirente não se traduziria, directa ou indirectamente, no ingresso à execução de qualquer quantia através da qual pudesse ser satisfeita, ainda que parcialmente, a dívida exequenda ou as dívidas reclamadas.

Afigura-se-nos, pois, que não pode aplicar-se, por interpretação extensiva, o disposto no art. 903.º do CPC ao caso da promessa de dação em cumprimento com eficácia real.

Poderia, eventualmente, sustentar-se que, neste último caso, o direito do promitente adquirente se poderia concretizar através da adjudicação que lhe fosse efectuada do prédio penhorado.

Embora a tese surja tentadora (pois, nessa eventualidade, o direito do promissário concretizar-se-ia na própria execução fiscal, numa solução em tudo paralela à venda directa que a lei consagrou para o contrato-promessa de compra e venda com eficácia real), entendemos impossível adoptá-la. Não porque a lei não contemple expressamente, como não contempla, o uso da adjudicação para satisfazer o direito do promissário quando a promessa tem eficácia real, pois sempre poderíamos ensaiar uma interpretação extensiva da norma, mas porque se nos afigura que as razões que justificam a adjudicação não se verificam no caso.

Na verdade, a possibilidade da adjudicação na execução fiscal do bem imóvel penhorado ao promissário adquirente no caso de contrato-promessa de dação em cumprimento com eficácia real implicaria, ou que este fosse o exequente, ou que fosse credor reclamante com o seu crédito já reconhecido e graduado<sup>(24)</sup>, ou seja, implicaria sempre, ainda que por via indirecta, a satisfação da finalidade visada pela execução. Ora, como deixámos já dito, da adjudicação do bem penhorado ao promissário no caso de promessa de dação em cumprimento não resultaria qualquer ingresso de meios de pagamento à execução ou a satisfação, mesmo que indirectamente, de que qualquer interesse do exequente ao de credor reclamante.

No entanto, o facto de a mecânica da execução fiscal não prever uma fase em que o promitente adquirente, no caso de promessa de dação em cumprimento com eficácia real, possa ver o seu direito concretizado (ao invés do que sucede relativamente ao contrato-promessa de compra e venda com eficácia real – cfr. art. 903.º do CPC), não significa sem mais que a penhora ofende o direito do Embargante à execução específica do contrato-promessa.

Na verdade, todas as objecções que levantámos à manutenção do direito à execução específica para além da venda no processo de execução no caso da promessa de compra e venda com eficácia real valem no caso da promessa de dação em cumprimento com eficácia real:

a falta de estabilidade da venda executiva, que comprometeria a sua realização, pois por certo ninguém compraria na execução fiscal um bem sobre o qual impendesse tal ónus, que determinaria a ineficácia da venda, cuja declaração poderia ser pedida a qualquer momento;

a possibilidade de, através da constituição desse ónus, se poder manter indefinidamente (o devedor poderia nunca transmitir ao promissário o bem que prometera dar-lhe em cumprimento) fora do alcance dos credores um bem, abrindo-se assim a possibilidade do aproveitamento para fins ilegítimos – promitente e promissário poderiam mancomunar-se em ordem a pôr determinados bens daquele a salvo da possibilidade de responderem pelas suas dívidas – de uma faculdade que a lei criou com um escopo bem definido, de protecção do beneficiário da promessa no caso de o contrato prometido integrar a transmissão de bens sujeitos a registo.

O que significa que também na promessa de dação em cumprimento com eficácia real, penhorado o bem objecto do contrato de dação prometido, se deve fazer recair sobre o promissário o ónus de exercer o direito à execução específica do contrato até ao momento da venda executiva, sob pena de o mesmo caducar com a venda.

Valem aqui as razões que justificam o art. 903.º do CC, ainda que não possa valer a solução nele consagrada.



Valem também aqui as razões que impõem que no pacto de preferência com eficácia real, o preferente haja de exercer o seu direito no momento da venda, sob pena de caducar com esta (cfr. arts. 892.º, nºs 1, 2 e 4 <sup>(25)</sup> e 896.º <sup>(26)</sup> do CPC).

Nem se argumente com a eventual perda do benefício do prazo, pois também no caso de preferência com eficácia real o preferente não pode escolher o momento em que deve exercer o seu direito (cfr. art. 896.º do CC) e há circunstâncias em que é o tribunal que fixa o prazo para o cumprimento das obrigações (cfr. art. 777.º, n.º 3, do CC <sup>(27)</sup>).

Temos, pois, como certo que no caso de contrato-promessa de dação em cumprimento com eficácia real o direito do promitente adquirente à execução específica deve caducar com a venda executiva, caso ele o não queira exercer até esse momento <sup>(28)</sup>.

Bem andou, pois, o órgão de execução fiscal ao notificar o ora Embargante, “na qualidade de promitente adquirente do bem penhorado”, da data designada para a venda do imóvel.

Até essa data, poderá o promissário vir à execução demonstrar, ou que foi celebrado o contrato-prometido, ou que instaurou a competente acção judicial em ordem a exercer o seu direito de execução específica.

No primeiro caso, em face da celebração do contrato prometido, ao órgão de execução fiscal não restará alternativa se não a de levantar a penhora. Não se objecte que o art. 819.º do CC <sup>(29)</sup> determinaria a inoponibilidade desse contrato à execução fiscal, pois, atenta a eficácia real conferida ao contrato-promessa, o direito do promitente, previamente registado, é oponível à penhora, tudo se passando, no que se refere à prevalência em relação a terceiros, como se a dação prometida tivesse sido efectuada na data em que a promessa foi registada.

No segundo caso, haverá de suspender-se a execução fiscal nos termos do art. 172.º do CPPT, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, que afirma que «deverá considerar-se uma acção que tem por objecto a propriedade do bem penhorado a acção em que o promitente-comprador [<sup>(30)</sup>] da coisa penhorada pretende ver concretizado o seu direito à execução específica, nos termos do art. 830.º do CC, e o contrato tem eficácia real, nos termos do art. 413.º do mesmo Código. No caso de procedência da acção da execução específica, o promitente-comprador obterá uma sentença que produz os efeitos da declaração negocial do promitente-vendedor [<sup>(31)</sup>] faltoso (art. 830.º, n.º 1, do CC), isto é, uma sentença que tem o efeito que teria a celebração do contrato prometido, designadamente a transferência para ele da propriedade do bem que é objecto do contrato-promessa [art. 879.º, n.º 1, alínea a), do CC].

[...]

Nesses casos em que a sentença a proferir em processo de execução específica de contrato-promessa pode pôr em causa a estabilidade das vendas, deverá entender-se que se está perante uma acção que tem por objecto a propriedade do bem, para efeito deste art. 172.º» <sup>(32)</sup>.

Assim, nesse caso, haverá que suspender a execução fiscal, pelo menos no que a esse bem se refere <sup>(33)</sup>, até que a acção esteja decidida: se a acção de execução específica for julgada procedente, o órgão de execução fiscal terá de levantar a penhora; caso contrário, a penhora mantém-se e a execução fiscal poderá prosseguir com a venda desse bem.

Só se o órgão de execução fiscal não tivesse notificado o promitente adquirente este poderia reagir contra a penhora mediante embargos de terceiro. É que só nessa hipótese o seu direito à execução específica não caducaria com a venda executiva <sup>(34)</sup> e, por isso, seria oponível a esta e, consequentemente, seria oponível à penhora nos termos que supra deixámos referidos e que ora recordamos: são incompatíveis com a penhora todos os direitos de terceiro sobre os bens penhorados que sejam oponíveis à execução e que, portanto, se não devam extinguir com a venda executiva.

No caso, porque o Embargante foi notificado para poder exercer o seu direito à execução específica até à data designada para a venda executiva, não tem prejuízo algum com a penhora, pois sempre poderá exercer esse direito até essa data. Daí resulta a improcedência deste meio processual por ele utilizado no pressuposto de que tal diligência lhe impossibilita (e, por isso, ofende) o seu direito a celebrar o contrato prometido de dação em cumprimento (cfr. art. 237.º, n.º 1, do CPPT).

A sentença recorrida, ainda que por motivos não inteiramente coincidentes com os por nós expostos, decidiu nesse sentido, motivo por que é de manter na ordem jurídica.

Consequentemente, negaremos provimento ao recurso.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O contrato-promessa de dação em cumprimento celebrado com eficácia real não obsta à penhora e venda do imóvel objecto do contrato prometido, mas apenas confere ao promissário o direito de opor *erga omnes* o seu direito à celebração do contrato-promessa.

II - No caso de penhora de imóvel que tenha sido prometido dar em cumprimento pelo executado e cuja promessa tenha eficácia real, exige-se que o promitente adquirente seja notificado da data designada para a venda a fim de, até essa data e querendo, demonstrar nos autos a celebração da dação prometida ou a instauração de acção para realizar a execução específica do contrato-promessa.

III - Efectuada essa notificação, caso o promitente adquirente não demonstre a celebração do contrato prometido nem que instaurou acção de execução específica, o bem será vendido livre desse ónus.

IV - Só no caso de não ser efectuada essa notificação, o promitente adquirente poderá opor-se à penhora mediante embargos de terceiro, porque só nesse caso poderá ainda promover a execução específica do contrato-promessa após a venda efectuada em processo de execução fiscal.

### 3. DECISÃO

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

<sup>(1)</sup> (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.)

<sup>(2)</sup> (Permitimo-nos aqui corrigir o manifesto lapso de escrita: o Recorrente escreveu *prometido* onde queria escrever *promessa*.)

<sup>(3)</sup> (Diz o art. 237.º, n.º 1, do CPPT:)

«Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro».

<sup>(4)</sup> (*Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 23 ao art. 167.º, págs. 179 e 180.)

<sup>(5)</sup> (A penhora é instrumental relativamente à venda. Como diz MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Acção Executiva Singular*, Lex, Lisboa, 1998, pág. 197, «a penhora visa individualizar e apreender efectivamente os bens que se destinam aos fins da execução, preparando o acto futuro de desapropriação».)

<sup>(6)</sup> (Neste sentido, *vide*, com numerosa indicação de doutrina, o acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no processo com o n.º 554-C/1999.P1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/6751841a52816e7a802576f6003b6f78?OpenDocument>;) )

<sup>(7)</sup> (Diz o art. 413.º do CC:

«1. À promessa de transmissão ou constituição de direitos reais sobre bens imóveis, ou móveis sujeitos a registo, podem as partes atribuir eficácia real, mediante declaração expressa e inscrição no registo.

2. Deve constar de escritura pública a promessa a que as partes atribuem eficácia real; porém, quando a lei não exija essa forma para o contrato prometido, é bastante documento particular com reconhecimento da assinatura da parte que se vincula ou de ambas, consoante se trate de contrato promessa unilateral ou bilateral».)

<sup>(8)</sup> (É excluída a relevância da declaração tácita genericamente admitida pelo art. 217.º, n.º 1, do CC. No entanto, a declaração expressa não está vinculada ao uso de qualquer fórmula, sendo suficiente que a intenção dos contraentes resulte inequívoca dos termos utilizados.)

<sup>(9)</sup> (É a inscrição da promessa no registo que garante a sua publicidade e, conseqüentemente, que permite que o direito do promitente adquirente prevaleça sobre todos os direitos reais ou pessoais que se constituam sobre a mesma coisa, mas que tenham data de registo ulterior.)

<sup>(10)</sup> (O contrato-promessa com eficácia real é um negócio jurídico formal, dependendo as formalidades a observar da forma legal exigida para o contrato prometido (cfr. art. 413.º, n.º 2, do CC). Assim, se o contrato prometido dever constar de escritura pública, essa forma deve também ser observada; se for exigida qualquer outra forma ou se o contrato prometido for consensual, basta documento particular assinado pela parte que se vincula ou por ambas, consoante a promessa seja unilateral ou bilateral, mas com reconhecimento da assinatura.)

<sup>(11)</sup> (Embora a generalidade da doutrina considere que uma promessa de alienação (ou oneração) dotada de «eficácia real» (cfr. art. 413.º do CC) dá origem a um direito real de aquisição (o promissário adquire um direito sobre a coisa objecto do contrato prometido, um *ius in re*), há quem sustente que o direito do promissário é sempre um direito de crédito (o direito de exigir ao promitente a celebração do contrato prometido), se bem que, por força da inscrição no registo, oponível a terceiros («direito de crédito fortemente tutelado», na impressiva expressão de PESSOA JORGE). Com interesse sobre a questão, dando conta das diversas teses em confronto e sustentando a natureza meramente creditória daquele direito, se bem que oponível a qualquer terceiro, *vide* HENRIQUE MESQUITA, *Contrato-promessa com «eficácia real»: modo de exercício e natureza jurídica do direito do promissário, Estudo em Homenagem ao Prof. Doutor Ferrer-Correia*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra 1989, que, no essencial, constitui o § 3.º da Secção III da obra do mesmo Autor, *Obrigações Reais e Ónus Reais, Coleção Teses*, Almedina, págs. 231 e segs.)

<sup>(12)</sup> (Para uma panorâmica sobre os diversos modos como os doutrinadores entendem que deve ser obtido o cumprimento da promessa com eficácia real, em caso de ocorrer a venda do prédio a terceiro, *vide* LUÍS MENEZES LEITÃO, *Direitos Reais*, Almedina, 2011 - 2.ª edição, págs. 484/485.)

<sup>(13)</sup> (Que são a principal fonte de receitas públicas.)

<sup>(14)</sup> (Afigura-se-nos que, nessa situação, não haveria sequer que pedir a anulação da venda, não estando pois o promissário sujeito a qualquer prazo para o exercício do seu direito de execução específica.)

<sup>(15)</sup> (Diz o art. 601.º do CC:

«Pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor susceptíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios».)

<sup>(16)</sup> (Diz o art. 817.º do CC:

«Não sendo a obrigação voluntariamente cumprida, tem o credor o direito de exigir judicialmente o seu cumprimento e de executar o património do devedor, nos termos declarados neste código e nas leis de processo».)

<sup>(17)</sup> (Diz o art. 821.º, n.º 1, do CPC:

«Estão sujeitos à execução todos os bens do devedor susceptíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda».)

<sup>(18)</sup> (Diz o art. 903.º do CPC:

«Se os bens houverem, por lei, de ser entregues a determinada entidade, ou tiverem sido prometidos vender, com eficácia real, a quem queira exercer o direito de execução específica, a venda ser-lhe-á feita directamente».)

(<sup>19</sup>) (Neste sentido, TEIXEIRA DE SOUSA, *Acção Executiva Singular*, Lex, Lisboa 1998, pág. 389, MARCO GONÇALVES, *Embargos de Terceiro na Acção Executiva*, Universidade do Minho, pág. 199 e segs., RUI PINTO, *A Acção Executiva depois da Reforma*, JVS, Lisboa 2004, pág. 204 e segs.)

(<sup>20</sup>) (Designadamente, CASTRO MENDES, LÉBRE DE FREITAS, TEIXEIRA DE SOUSA e REMÉDIO MARQUES, *apud* JOSÉ LÉBRE DE FREITAS, *A Acção Executiva depois da reforma da reforma*, Coimbra editora, 5.ª edição, pág. 327.)

(<sup>21</sup>) (Diz o art. 830.º, n.º 1, do CC:

«Se alguém se tiver obrigado a celebrar certo contrato e não cumprir a promessa, pode a outra parte, na falta de convenção em contrário, obter sentença que produza os efeitos da declaração negocial do faltoso, sempre que a isso não se oponha a natureza da obrigação assumida».)

(<sup>22</sup>) (Os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 6 de Abril de 2011, proferido no processo n.º 249/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32220.pdf>), págs. 594 a 596, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/73ba544ef9851eea80257870003d4458?OpenDocument>;

de 8 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 25/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32220.pdf>), págs. 941 a 944, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b0a79312b8797350802578af0047519c?OpenDocument>.)

(<sup>23</sup>) (Nos termos da qual, «o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal adoptada peca por defeito, pois diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Alarga ou estende então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a *letra da lei ao espírito da lei*»; «assume normalmente a forma de *extensão teleológica*: a própria razão de ser da lei postula a aplicação a casos que não são directamente abrangidos pela letra da lei mas são abrangidos pela finalidade da mesma» (BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, págs. 185/186).

(<sup>24</sup>) (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 8 a) ao art. 255.º, págs. 158 a 160.)

(<sup>25</sup>) (Diz o art. 892.º, nos seus n.ºs 1, 2 e 4 do CPC:

«1. Os titulares do direito de preferência, legal ou convencional com eficácia real, na alienação dos bens são notificados do dia, hora e local aprazados para a abertura das propostas, a fim de poderem exercer o seu direito no próprio acto, se alguma proposta for aceite.

2. A falta de notificação tem a mesma consequência que a falta de notificação ou aviso prévio na venda particular.

[...]

4. A frustração da notificação do preferente não preclude a possibilidade de propor acção de preferência, nos termos gerais».)

(<sup>26</sup>) (Diz o art. 896.º, n.º 2, do CPC:

«Aceite alguma proposta, são interpelados os titulares do direito de preferência presentes para que declarem se querem exercer o seu direito».)

(<sup>27</sup>) (Diz o art. 777.º, n.º 3, do CC:

«Se a determinação do prazo for deixada ao credor e este não usar da faculdade que lhe foi concedida, compete ao tribunal fixar o prazo, a requerimento do devedor».

(<sup>28</sup>) (Como sustenta RUI PINTO, referindo-se ao promitente comprador, este, «por estar em condições legais de adquirir, tem o ónus de adquirir a coisa prometida, tal como sucede com o preferente, mesmo que, com isso, perca o benefício de prazo» (*A Acção Executiva depois da Reforma*, JVS, Lisboa 2004, pág. 205 e *A Execução e Terceiros: Em especial na Penhora e na Venda*, Themis, Revista da Faculdade de Direito da UNL, ano V, n.º 9, 2004, pág. 250).)

(<sup>29</sup>) (Diz o art. 819.º do CC:

«Sem prejuízo das regras do registo, são inoponíveis em relação à execução os actos de disposição, oneração ou arrendamento dos bens penhorados».)

(<sup>30</sup>) (Onde, aqui e adiante, nesta transcrição se diz *promitente-comprador* leia-se também o *promitente-adquirente*, no caso de contrato-promessa de dação em cumprimento.)

(<sup>31</sup>) (Leia-se também o *promitente-alienante*, no caso de contrato-promessa de dação em cumprimento.)

(<sup>32</sup>) (*Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 9. ao art. 172.º, pág. 246.)

(<sup>33</sup>) (Suspensão que pode ser apenas parcial, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 4 ao art. 172.º, págs. 244/245, que esclarece que «só se tratará propriamente de uma suspensão desta [execução fiscal] nos casos em que os bens cuja propriedade ou posse é discutida sejam os únicos penhorados e não existam outros que o possam ser.

Na verdade, a existirem outros bens, a execução deverá prosseguir os seus termos quanto a eles, como se prevê na parte final deste artigo.

Poderá, assim, falar-se numa suspensão parcial».)

(<sup>34</sup>) (Neste sentido, e sustentando a aplicação por analogia do n.º 2 do art.892.º do CPC, RUI PINTO, *A Execução e Terceiros: Em especial na Penhora e na Venda*, Themis, Revista da Faculdade de Direito da UNL, ano V, n.º 9, 2004, pág. 250.)

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Artigo 150.º do CPTA.*

### Sumário:

*I — O recurso de revista contemplado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas, antes, limitada, de modo a que funcione como válvula de escape*

*do sistema, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

- II — *Assim, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é manifestamente susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.*
- III — *Não concretiza tais características, a apreciação de questões relativas à tributação da matéria colectável com recursos a métodos indirectos, derrogação do sigilo bancário e a necessidade decisão judicial em relação a factos cobertos pelo sigilo profissional e caducidade de liquidação, sendo que estas duas últimas, tal como vêm elencadas, foram já escalpelizadas pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.*
- IV — *Por outro lado, 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 de arguição de nulidades da sentença recorrida, devendo a mesma ser arguida em reclamação no tribunal «a quo», nos termos do artigo 668.º, n.º 3 do CPC.*

Processo n.º 899/11-30.

Recorrente: Pedro Rafael Carneiro Nobre.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Pedro Rafael Carneiro Nobre, não se conformando com o Acórdão do TCA Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, por sua vez, julgou totalmente improcedente a impugnação, por si intentada, da liquidação de IRS, relativa ao ano fiscal de 2002, no montante de total de € 56.109,72, dele vem, nos termos do artº 150º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) Mal andou o Tribunal a quo, ao considerar válido que o levantamento do sigilo bancário operado relativamente ao ano tributário de 2002, através do despacho único datado de 14.10.2005, proferido pelo Director-Geral dos Impostos e que se reportava única e exclusivamente ao ano tributário de 2001;

b) O Sigilo Bancário repousa sobre factos ou elementos respeitantes à vida das instituições e às relações destas com os clientes, nomeadamente, no que toca aos seus nomes, contas, movimentos ou operações realizadas, inserindo na concepção legal substantiva, com corolário constitucional, patente no dispositivo artigo 26º da C.R.P., onde nesse sentido também o artigo 80º. do C.C. o qual dispõe — 1- Todos devem guardar reserva quanto à intimidade da vida privada de outrem. 2- A extensão da reserva é definida conforme a natureza do caso e a condição das pessoas;

c) Nesse sentido também se pronunciou o Tribunal Constitucional no âmbito do processo nº442/2007, de 14/08/07, processo 815/07, disponível em <http://1W3.tribunalconstitucional.pt> “(...) através da análise do destino das importâncias pagas na aquisição de bens ou serviços, pode facilmente ter-se uma percepção clara das escolhas e do estilo de vida do titular da conta, dos seus gostos e propensões, numa palavra, do seu perfil concreto enquanto ser humano. O conhecimento de dados económicos permite, afinal, a invasão da esfera pessoal do sujeito com revelação de facetas da sua individualidade própria — daquilo que ele é e não apenas daquilo que ele tem. Conhecimento que, por sua vez, e para além de tudo o mais, é susceptível de exploração económica (veja-se o florescente mercado de informações sobre dados dos consumidores), propiciando afinadas estratégias de marketing, frequentemente violadoras do direito à reserva, agora na sua veste de direito a estar só...conclui-se, assim, que o bem protegido pelo sigilo bancário cabe no âmbito de protecção do direito à reserva da vida privada consagrado no artigo 26.º, n.º1, da Constituição da República (...)”

d) O acesso à informação protegida pelo sigilo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado pela administração tributária depende, regra geral, de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável;

e) Nesse sentido se pronunciou o S.T.A. no seu Acórdão de 20/08/2008, proferido no recurso n.º 0715/08, o qual sustentou que: (...) a excepção ou ressalva nos n.º 2 e n.º 4 alínea b), do artigo 63º. da L. G. T. quanto à desnecessidade de autorização judicial para a derrogação do sigilo apenas se reporta ao caso específico do sigilo bancário, como resulta, aliás, da sua própria literalidade, aí não se englobando o sigilo profissional ou outro dever de sigilo...E bem se compreende que assim seja, nomeadamente no que tange ao segredo profissional dos advogados (artigo 81º.nº4 do Estatuto da Ordem dos Advogados), como acontece na situação “sub iudice”, em que na ponderação dos interesses

envolvidos reveste uma especial importância e relevo a preservação da relação de confiança dos cidadãos na classe profissional dos advogados tendo em vista “o interesse da justiça na sua mais lata aceção — cfr. Acórdão de 15/012/2004, rec. Nº1862/03 (secção administrativa). Ora, tendo o ora recorrido alegado que não poderia disponibilizar as contas bancárias porque nas mesmas existiriam movimentos cobertos pelo sigilo profissional, não se revelaria admissível que a administração tributária não especialmente vocacionada para a ponderação do complexo de valores e direito envolvidos e arrancando duma análise necessariamente perfunctória, tivesse a possibilidade de derrogar administrativamente a protecção conferida por esse dever de sigilo sem prévia sindicância judicial (...)”

f) O despacho da Administração Fiscal que deu origem à presente tributação visava apenas o ano de 2001;

g) Relativamente ao ano de 2002, e tendo o Recorrente declarado que a os factos relativos àquela liquidação se inseriam em matéria abrangida pelo segredo profissional, nos termos do art. 87º do Estatuto da Ordem dos Advogados, para que se procedesse à derrogação do sigilo bancário não bastaria o simples despacho daquela administração nos termos do 63º da LGT, dado que careceria sempre de prévio parecer da Ordem dos Advogados e competente despacho judicial a ordenar aquele levantamento;

h) No ano em apreço de 2002, a derrogação do sigilo bancário, tinha de ser justificada, com factos que efectivamente preenchessem os requisitos legais de avaliação indirecta;

i) O despacho que ordenou o levantamento do sigilo bancário relativamente ao ano de 2002, nunca existiu, sendo o único existente o ordenado relativamente ao ano de 2001;

j) A Administração Tributária condenou o Recorrente a pagar a quantia dos autos com base numa especulação atinente a presumíveis rendimentos, que alegadamente foram auferidos pelo ora Recorrente, rendimentos esses resultantes da sua actividade enquanto titular de rendimentos de categoria B, na qualidade de Advogado e de ter acumulado as funções de administrador e representante de 2 empresas ligadas ao ramo imobiliário, durante o decurso do ano de 2002, com total violação das normas legais quanto ao recurso a métodos de avaliação indirecta e de derrogação de sigilo bancário;

k) Existindo outros métodos indiciários, para apuramento dos rendimentos auferidos pelo Recorrente, mormente, o recurso a elementos contabilísticos, melhor discriminados como recibos de honorários, fiscalização das empresas nas quais o mesmo desempenhasse funções, não se compreende a opção da Administração fiscal em recorrer aos métodos indirectos e ilegais de avaliação acima referidos;

l) Salienta-se a pronúncia do Perito Independente designado, sob a questão em pleito, constante em Laudo, o qual se reproduz “(...) logo a determinação da matéria colectável do I.R.S. por avaliação indirecta não deveria ter sido efectuada utilizando as contas bancárias do contribuinte por a derrogação do sigilo bancário não ter sido autorizada oportunamente.”

m) A obtenção de elementos probatórios bancários, como elementos de fundamentação de recurso a uma avaliação indirecta, alicerçada unicamente no levantamento do sigilo bancário não autorizado, por inexistência do despacho competente, em clara violação da Lei, quer no tocante, como já acima tivemos oportunidade de aflorar, ao levantamento de segredo profissional, conduz irremediavelmente a uma nulidade insanável de todo o processado, não podendo os elementos aí obtidos serem valorados para efeitos de prova e tributação;

n) O facto tributário só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previsto para tal;

o) O recurso ao método de tributação indirecta funda-se na dupla vertente preventiva e repressiva, potenciando-se a dissuasão de comportamentos de evasão fiscal, incutindo nos contribuintes um maior rigor e verdade declarativos, e, na esfera do prevaricador, a determinação de uma matéria tributável presumida mais próxima da efectivamente tida e não declarada;

p) Porém, a tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos nomeadamente o previsto no artºs.81, nº1, 87 e 88, da L. G. Tributária;

q) O que vale por dizer que nem a Fazenda Pública, nem o contribuinte, podem, de seu livre alvedrio, optar pela tributação indiciária, ainda que aquela cuide assim arrecadar receita maior, ou este acredite furtar-se a uma tributação mais pesada;

r) Pelo que, o apuramento da matéria colectável realizado pela A. Fiscal deve ser feito, sempre que possível, com recurso a métodos directos ou correcções técnicas, isto é, pela determinação daquela matéria através dos elementos da própria contabilidade do sujeito passivo, e só pode haver recurso a métodos presuntivos quando aquele apuramento directo se mostre de todo inviável, não gozando a Fazenda Pública de qualquer margem de discricionariedade relativamente à opção do método (directo ou indirecto) de avaliação da matéria tributável;

s) E mesmo neste caso, a Fazenda Pública está obrigada ao estrito cumprimento dos ditames legais relativos ao recurso a métodos indirectos de tributação do sujeito passivo, nomeadamente no que tange à ingerência na esfera da reserva da vida privada do contribuinte/cidadão, com o recurso ao levantamento quer do sigilo bancário, quer do segredo profissional;

t) O recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o apuramento da matéria colectável através de correcções técnicas se revele, de todo, impraticável, pois que a fixação da matéria tributável por tais métodos deve revestir a natureza de “ultima ratio fisci” e exigir uma cuidada fundamentação quanto à opção pela sua utilização;

u) Os autos sobre decisão recorrida que, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 63º-B da LGT, e com base em informação elaborada pelos serviços, autorizou que funcionários da Inspeção Tributária devidamente credenciados, pudessem aceder directamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas tituladas pelos então recorrente;

v) A necessidade de acesso a contas e elementos a coberto de sigilo bancário decorreu, no entender da Recorrida do facto de se terem revelado infrutíferos os actos inspectivos e demais diligências tendentes à verificação e comprovação da veracidade dos rendimentos declarados pelo então recorrente no ano de 2001, e dado nada terem concluído de ilegal naquele ano, a Administração Tributária arbitrariamente decidiu ordenar que fossem carreados os anos de 2002, 2003 e 2004, sem contudo haver qualquer respeito pelos formalismos legais exigidos para o efeito;

w) As prerrogativas de inspecção enunciadas no n.º 1 do artigo 63º da LGT dirigem-se, fundamentalmente, ao concreto apuramento ou comprovação da exacta situação tributária dos contribuintes e, conseqüentemente, à efectivação do dever fundamental de pagar impostos;

x) Dispõe o n.º 2 do artigo 63º da LGT que, sempre que a informação a aceder, por parte da inspecção tributária, se encontre protegida pelo «sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado», o acesso depende de prévia «autorização judicial, nos termos da legislação aplicável» sendo excepcionadas as situações em que a «lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária sem dependência daquela autorização» - nomeadamente as situações que se acham sob os n.ºs. 1, 2 e 3 do artigo 63º-B da LGT;

y) Acresce que, o levantamento do sigilo profissional, não depende apenas de prévio despacho judicial nesse sentido, carecendo sempre de prévia autorização da Ordem dos Advogados nesse sentido, tal como prevê o n.º 4 do art. 87º do Estatuto da Ordem dos Advogados;

z) mesmo que ordenado o levantamento do segredo profissional pelo tribunal sindicado, se a ordem dos advogados não emitir parecer favorável a corroborar esse levantamento, o mesmo não poderá ser levantado, na medida em que o segredo profissional, para além da consagração constitucional que tem, é a regra de ouro da advocacia, a sua própria razão de ser;

aa) É o Tribunal que “presume” a susceptibilidade de não violação do segredo profissional do advogado e com esse fundamento resolve a “questão” a “título prévio”, devendo ser acompanhado de parecer no mesmo sentido por parte da Ordem dos Advogados;

bb) O procedimento inspectivo visa apenas a comprovação dos rendimentos declarados pelos visados - a correcta leitura dos preceitos envolvidos, artigo 63º n.ºs. 1, 2, 4 e 5, 63º-B no i alínea b) da LGT, impõe interpretação no sentido de que só a recusa (oposição) por parte do visado fundamentada em segredo profissional imporia a necessidade de recurso, por parte da administração, a autorização judicial prévia de acesso a contas e elementos bancários;

cc) No que respeita à relação económica que se estabelece entre advogado e cliente, nomeadamente quanto a pagamentos de honorários por este àquele efectivos e correspondente quitação e também relativamente a quantias recebidas pelo advogado em nome do seu constituinte no estrito exercício do mandato conferido, estão obrigatoriamente inseridas no âmbito do segredo profissional;

dd) Se considerarmos que durante o procedimento foi suscitada a questão do sigilo profissional e ainda o facto de as contas bancárias a que se pretende aceder serem tituladas pelo recorrente, dificilmente não se configurará uma situação ou quadro factual de eventual violação de segredo profissional de advogado e, como tal, não determinasse a necessidade de prévio escrutínio judicial e Deontológico por parte da Ordem Profissional em questão;

ee) O objectivo do legislador ao fazer depender de escrutínio judicial o exercício das prerrogativas da inspecção tributária no que concerne a factos cobertos pelo «sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado» é proteger os valores, socialmente relevantes que os mesmos encerram e não, proteger aqueles que, por força do exercício de profissão ou actividade, se encontram vinculados a tal dever de resguardo;

ff) Com efeito, tais informações são levadas ao conhecimento daqueles profissionais, fora das relações pessoais que matem na sua vida privada, mas sim através de cidadãos que os procuram na qualidade de médicos, advogados, bancários, religiosos e jornalistas, para lhes depositarem em mãos informações da sua reserva da vida íntima e privada, para deles obterem o melhor conselho profissional e respectivo acompanhamento;

gg) Visando a actuação da Inspeção Tributária o «apuramento da situação tributária dos contribuintes» - cf. artigo 63º n.º 1 da LGT - não lhe cabe presumir, na falta de tal alegação, que os factos, matérias ou elementos a que pretende aceder contendam com os deveres de sigilo a que os advogados, por força do exercício da profissão se encontram vinculados, sendo que tal entendimento e actuação,

a acontecer, contenderia com os princípios pelos quais a administração tributária deve pautar a sua actuação, ou seja, a legalidade;

hh) A administração tributária deve pautar a sua actuação, no âmbito do procedimento tributário, por um conjunto de princípios de raiz constitucional - cf. artigo 266º n.º 2 da CRP, vertidos em lei ordinária no artigo 55º da LGT - que devem ser tomados em consideração em cada caso concreto;

ii) Para efeitos de sigilo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado a regra para a sua derrogação é a autorização judicial, corroborado no caso dos advogados por prévio parecer da Ordem dos Advogados e a excepção é o consentimento do titular nos casos legalmente admitidos;

jj) A autorização judicial para derrogação do sigilo profissional é a regra, não existindo, neste âmbito, qualquer excepção que permita essa derrogação pela Administração Tributária;

kk) A excepção prevista no âmbito do sigilo profissional está contida no n.º 4 do artigo 63º da LGT e pressupõe o consentimento do contribuinte, que no caso presente lhe está legalmente vedado, sob pena de incorrer num ilícito disciplinar e criminal!! (cfr. artigo 195º do Código Penal);

ll) o dispositivo legal em que a Administração Tributária fundamenta o despacho que autoriza o acesso às contas e documentos bancários existentes em nome do contribuinte e sem o consentimento deste - alínea b) do n.º 1 do artigo 63º-B da LGT, está exclusivamente reservado às situações em que está apenas em questão o sigilo bancário e não também o sigilo profissional, tendo ainda mesmo para aquele que se verificar determinados pressupostos que também no presente caso não se verificam ou sequer estão devidamente fundamentados;

mm) No caso dos autos, o mesmo estava obrigatoriamente abrangido pelo segredo profissional que terá de ser respeitado e cujo respeito o contribuinte está obrigado a promover. E neste caso o levantamento do sigilo bancário do contribuinte, implica simultaneamente a derrogação do segredo profissional de advogado a que está adstrito;

nn) A preterição de tal formalidade significou na ao interessado do exercício de um direito essencial administração pública e administrados, o exercício defesa. Direito este constitucionalmente consagrado no artº 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa;

oo) É também por aqui nulo o acto administrativo por usurpação de poder por parte da administração fiscal que decidiu o que, em obediência aos artigos 63º-B, n.º 8, da Lei Geral Tributária e 146º-C do Cód. Proc. e Proc. Tributário teria de ser requerido e decidido por um Juiz. E assim nos termos do que se dispõe no artigo 133º, nº2 alínea a) do Cód. Procedimento Administrativo (aplicável por força do artigo 2º alínea d) do Cód. Proc. e Proc. Tributário);

pp) Sendo certo que em face da restrição que uma tal decisão de derrogação do sigilo bancário do contribuinte inspeccionado representa para o seu direito fundamental de reserva da vida privada - consagrado no artigo 26º da Constituição da República Portuguesa e no capítulo dedicado aos Direitos, Liberdades e Garantias - e também para o segredo profissional a que está obrigado sempre seria exigível que a administração tributária promovesse no mínimo a participação do contribuinte na formação de tal decisão, possibilitando-lhe o direito de audição. E assim também em obediência ao princípio do contraditório consagrado no artigo 45º do Cód. Proc. e Proc. Tributário;

qq) A pretensão da Administração abrangia a devassa do segredo profissional visto que o que se visava esclarecer respeitava unicamente ao montante dos rendimentos obtidos pelo contribuinte, ora Recorrente, relativamente ao exercício de 2001 e não às relações estabelecidas entre este e os seus clientes;

rr) Esta parece ser a principal razão porque o presente recurso deve ser admitido e obter o natural provimento por parte deste Supremo Tribunal Administrativo, dada que a matéria aqui submetida, compaginada com o sentido da decisão recorrida, tem uma importância jurídica e social muito grande no actual estado de Direito, tal o alarme que tal violação de segredos acarreta;

ss) Nas alterações introduzidas à LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a autorização judicial constituía o único procedimento legalmente prescrito para a derrogação, designadamente, dos sigilos bancário e profissional, sendo que essas alterações se limitaram a permitir a derrogação administrativa no caso excepcional do sigilo bancário, uma vez reunidos os pressupostos constantes do artigo 63º- B da LGT, mantendo-se o restante quando as informações estão também elas abrangidas pelo Segredo Profissional;

tt) Perante a invocação do sigilo profissional, não se compreenderia que a administração tributária tivesse a possibilidade de derrogar administrativamente a protecção conferida por esse dever de sigilo sem prévia sindicância judicial e da Ordem dos Advogados e assim o seu despacho ofendeu, por isso, o disposto no adº 63º, nºs 2, 4 e 5 da LGT, pelo que tem de ser declarado nulo e de nenhum efeito;

uu) Nesse sentido, pronunciou-se o Digno Magistrado do Ministério Público do Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do Processo do presente acórdão recorrido, em emissão de douto parecer no provimento do presente recurso ora sindicado, sustentando em análise "(...) 1. Que a fazenda Pública não tinha legitimidade para aceder às contas bancárias do recorrente no que diz respeito ao ano de 2002, com base na autorização de derrogação de sigilo bancário relativa ao ano de 2001, judicialmente confirmada; 2. Pelo que é ilegal a utilização dos dados recolhidos da conta bancária do recorrente e que

suportam a liquidação objecto do presente processo; 3. Por outro lado, como a acção de inspecção interna que esteve na génese da liquidação sindicada não tem efeitos suspensivos do prazo de caducidade do direito à liquidação, na data em que o recorrente foi notificado da mesma (03/09/2007), já se mostrava caducado o direito de liquidar o imposto em discussão do ano de 2002; 4. Por último, exercendo o recorrente a profissão de advogado, com sujeição a sigilo profissional, e tendo-se oposto à derrogação do sigilo bancário, a A. Fiscal apenas poderia ter acesso às contas bancárias do mesmo em relação ao ano de 2002, com prévia autorização judicial, o qual não se verificou na situação em apreço (...)"

vv) A regra é que a derrogação do sigilo profissional depende, não do consentimento do contribuinte por não ser este aquele que o sigilo profissional pretende salvaguardar, mas de uma entidade imparcial e com competência para efectuar o controlo das circunstâncias em que existe sigilo profissional, bem como aquelas em que a derrogação deste é admitido, o que deve ficar a cargo do Tribunal e da Ordem dos Advogados;

ww) Bem andou o Venerando Desembargador Adjunto, que lavrou voto de vencido e cujos termos ora se transcrevem "(...) vencido, porquanto à questão do levantamento do sigilo bancário, para o ano de 2002, entendem que o despacho único do Sr. Director-Geral dos Impostos, datado de 14.10.2005, como resulta dos pontos 4 e 5 dos factos provados apenas cobre o ano de 2001, do que derivou o conhecimento de ilegalidade, no apuramento da matéria tributável que conduziu à emissão da liquidação impugnada, referente I.R.S. de 2002. (...)"

xx) Preterição essa que determina a nulidade do acto administrativo, por ofensa do conteúdo essencial daquele direito fundamental previsto no artigo 267º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa;

yy) É também por aqui nulo o acto administrativo por usurpação de poder por parte da administração fiscal que decidiu o que, em obediência aos artigos 63º-B, n.º 8, da Lei Geral Tributária e 146º-C do Cód. Proc. e Proc. Tributário teria de ser requerido e decidido por um Juiz. E assim nos termos do que se dispõe no artigo 133º, no 2 alínea a) do Cód. Procedimento Administrativo (aplicável por força do artigo 2º alínea d) do Cód. Proc. e Proc. Tributário);

zz) Da subsunção do Direito quanta aos factos, que motivaram as decisões quer em primeira instância, quer no tribunal a quo, no que concerne aos autos ora sindicados, constata-se o I.R.S., do exercício de 2002, enquanto verdadeiro imposto periódico de acordo com o disposto no artigo 45º. Da L.G.T.;

aaa) Partindo da premissa temporal, reportada à data da notificação da liquidação do imposto do ano de 2007, já havia caducado à muito o direito à liquidação por parte da Administração Tributária, de acordo com o disposto nos artigos 45º.n.º 1 e n.º 4 da L.G.T.;

bbb) face ao teor do entendimento da Administração Tributária e da decisão recorrida e em consequência com o acima explanado, a derrogação do sigilo bancário, respeitante ao exercício de 2002, foi ilegal, enquanto não verdadeiramente justificada a necessidade de avaliação indirecta, não tendo existido nesse prazo todo e qualquer refeito a decisão relativa ao ano de 2001;

ccc) Pelo que, de acordo com a ratio da lei, sendo patente a violação do disposto no artigo 63º. n.º 2 LGT acima citado, para além do carácter ilegal da liquidação, constata-se a sua caducidade do direito à liquidação;

ddd) O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, conforme o disposto no ad. 36º, n.º 2 do RCPIT (DL n.º 413/98, de 31/12);

eee) Considerar que o prazo de inspecção se pode prolongar indefinidamente, até à data de caducidade do direito à liquidação, viola uma garantia dos contribuintes, atentando frontalmente contra os princípios da proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, que cumuladas com a ilegalidade já sobejamente acima explanadas, conduzem necessariamente à nulidade de todo o processado nos presentes autos;

fff) Para além de que, torna totalmente inúteis os prazos de inspecção, bem como as condições em que podiam os mesmos serem prorrogados, o que equivale a presumir que o legislador foi distraído e atenta claramente contra o disposto n.º 3 do artº. 9. do C.C., sendo que, tal entendimento atenta, igualmente, contra o disposto no n.º 3 do artº. 63.º da LGT, preceito que no cumprimento do imperativo da proporcionalidade, definiu os casos restritos em que pode ser efectuado mais do que um procedimento inspectivo, relativo ao mesmo período;

ggg) A natureza essencialmente regulamentadora do RCPIT decorre da necessidade de respeito pelas garantias dos contribuintes, consagradas na LGT, mormente com o respeito pelos princípios da legalidade, proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, bem como, pelas garantias consagradas no ad. 63.º da LGT;

hhh) A interpretação conjugada dos arts. 14.º e 36º, n.ºs 1, 2, e 3, do RCPIT, na redacção anterior à Lei 50/2005, de 30 de Agosto e artº. 46.º, n.º 1 da LGT, segundo a qual, os prazos definidos na lei para a inspecção apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade, é também ilegal e inconstitucional por violação do princípio da legalidade consagrado no artº 266º, n.º 1, e por violação dos princípios da proporcionalidade e da imparcialidade consagrados no n.º 2 da mesma disposição legal da CRP;



iii) A criação de impostos está disciplinada na Lei Fundamental nos normativos da CRP contidos na ai. i) do n.º 1 do artigo 168.º na sua conformidade com o artigo 106º, n.ºs. 2 e 3;

jjj) Assim, foi igualmente preterida formalidade essencial conducente à ilegalidade da liquidação, pelo que, também pelo ora explanado, não deve a liquidação em causa nos presentes autos permanecer na ordem jurídica;

kkk) Nos termos dos artigos 668º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. artigo 660º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade;

III) Assim, facilmente se pode concluir que o presente recurso versa sobre matérias cujo melindre social que a sua violação acarreta, nomeadamente levantamento ilegal do sigilo bancário e profissional de advogado, com os consequentes actos tributários indexados ao Recorrente, merecem o conhecimento por parte deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo em sede de recurso de revista excepcional e em conformidade deverá o acórdão ora recorrido ser revogado, com consequente absolvição do Recorrente relativamente à condenação e a toda a injustiça de que foi alvo por parte da Administração Tributária;

Termos em que, e dos do Douo Suprimento de V.Exas. deve ser dado provimento ao presente recurso, declarando nula a Doua Decisão impugnada, revogando-a e substituindo-a por outra que declare totalmente procedente a acção que lhe subjaz, com as legais consequências, como é, aliás, de inteira Justiça.”

A Fazenda Pública contra-alegou, vindo a concluir nos seguintes termos:

“O art. 150º do CPTA dispõe que ‘das decisões proferidas em 2 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 importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito)).

O recorrente alicerça-se, na motivação do seu recurso, em questão que merece ser encarada por especial relevância jurídico-social no actual Estado de Direito, abrigando-se no segredo profissional e na correspondente regra de proibição de produção de prova, imputando ao acto de liquidação impugnado o vício de nulidade, por as provas obtidas o terem sido com violação do segredo profissional;

O segredo profissional, além da dimensão pessoal inter-individual que encerra, contém igualmente uma dimensão institucional supra-individual. Ao invés do que sucede com o sigilo bancário (que, dentro de certos pressupostos, pode ser derogado pela própria A. Tributária, através de autorização administrativa - cfr.artº.63-B, n.ºs.1, 2 e 4, da L.G.Tributária), para o sigilo profissional a autorização judicial é a regra em termos da sua derrogação;

O ora recorrente invocou todas as ilegalidades que entendeu terem ocorrido no procedimento de derrogação do sigilo bancário em causa na impugnação do respectivo acto e, designadamente, a que agora vem invocar de a AT não poder aceder a informações e documentação bancária por não ter previamente obtido a correspondente autorização judicial pois parte da matéria investigada poderia estar abrangida pelo segredo profissional;

O recurso que interpôs da decisão do Mmº Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente o recurso por si interposto da decisão do Director-Geral dos Impostos que autorizou o levantamento do sigilo bancário não obteve provimento;

- O recorrente não se socorreu do recurso excepcional de revista, nos termos do disposto no artigo 150º do CPTA, para sindicar o acórdão proferido em 14-02-2007, tendo o mesmo transitado em julgado em 24/2/2007.

Assim sendo, tendo o despacho administrativo que autorizou a derrogação do sigilo bancário, proferido em 14-10-2005, sido objecto de decisão judicial, transitada em julgado, que o considerou como validamente praticado, não pode agora o recorrente vir invocar a sua abusiva utilização pela AT, uma vez que esta apenas se limitou a utilizar legalmente os elementos de prova obtidos, ainda que o recorrente considere que os mesmos o foram ilegalmente.

Nestes termos, e nos que Vossas Excelências doutamente suprirão, deverá o presente recurso ser rejeitado por inadmissível.”

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, apesar de ter tido vista do processo.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2 – O acórdão recorrido deu por assente a seguinte factualidade, constante da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa:

“A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto (cfr. fls. 121 a 126 dos autos):

1- O sujeito passivo, ora impugnante, tem escritório no ....., do n.º ....., no ....., da Av. ...., em ....., e está registado, desde 6/6/1989, pelo exercício da actividade de “Advogado”, correspondente ao código 610 da Tabela de Actividades aprovada pela Portaria 1011/2001, de 21 de Agosto, auferindo rendimentos enquadrados na Categoria - B, de I.R.S., prevista na alínea b), do n.º1, do art.º3, e art.º1. do C.I.R.S., os quais, face ao montante declarado se encontram submetidos ao regime simplificado de tributação, de acordo com o estipulado nos art.ºs.28 e 31, do mesmo Código;

2-Em sede de I.V.A., o contribuinte está enquadrado no regime especial de isenção previsto pelo art.º53, do C.I.V.A.;

3-No âmbito da competência funcional da Direcção de Finanças de Lisboa foi aberta a ordem de serviço n.º01200600081, datada de 6/1/2006 e com despacho para fiscalização interna da mesma data, com vista à fiscalização da situação tributária no âmbito de I.R.S., com incidência no exercício de 2002, relativamente ao Sujeito Passivo, Pedro Rafael Carneiro Nobre, NIF ....., ora impugnante;

4-A referida acção inspectiva redundou da fiscalização que decorreu ao ano de 2001, uma vez que o sujeito passivo havia adquirido um veículo automóvel de marca “Porsche Carrera”, qualificado de “manifestação de fortuna” de harmonia com os critérios estipulados no art.º89-A, da Lei Geral Tributária, quando a declaração de rendimentos apresentada para efeitos de I.R.S. revelava uma desproporção superior a 50% para menos, em confrontação com a tabela inserida no n.º4 do citado normativo;

5-No âmbito da fiscalização realizada em relação a esse exercício foi autorizada a consulta aos documentos bancários do sujeito passivo, ora impugnante, por despacho de 14/10/2005 do Exmo. Senhor Director Geral dos Impostos, tendo, no entanto, sido negativas as respostas por parte da generalidade das entidades financeiras;

6-Até à data da elaboração da informação de fiscalização respeitante ao ano de 2001, o Banco Espírito Santo, onde o contribuinte declarou possuir uma conta bancária, nada havia comunicado aos Serviços, tendo, conseqüentemente, sido proposta a continuidade da inspecção para os anos subsequentes de 2002, 2003 e 2004, dados os baixos rendimentos declarados para efeitos de I.R.S. e o facto de o contribuinte ser administrador e representante de quatro empresas comerciais;

7-Face à actividade de advogado desenvolvida pelo impugnante, aos baixos rendimentos declarados para efeitos de I.R.S. nos anos de 2001/2002, ao facto de o sujeito passivo ter sido administrador e representante de 2 empresas do ramo imobiliário no ano de 2002, bem como à situação tributária respeitante ao ano de 2001, a acção de inspecção ao exercício de 2002 enveredou prioritariamente pela averiguação dos seus movimentos bancários, que pudessem eventualmente indicar a obtenção de rendimentos não declarados;

8-Foi dirigido ao Banco de Portugal, através do ofício n.º4291, de 17/1/2006, um pedido de divulgação da decisão emanada do Sr. Director Geral dos Impostos em 14/10/2005, para a Administração Tributária ter acesso a todos os documentos e contas bancárias junto das instituições bancárias portuguesas, no caso vertente, com respeito ao ano de 2002;

9-A generalidade das entidades bancárias respondeu negativamente a essa intimação, à excepção do Banco Espírito Santo, que remeteu fotocópias de diversos documentos de lançamento a crédito na sua conta DO 018174390001, que lhe haviam sido solicitados;

10-Com base nessa documentação foi enviado à procuradora do ora impugnante, Dra. Ana Velho do Vale, um pedido de esclarecimentos, ao abrigo do art.º59, da L.G.T., e art.º 40, do C.P.P.T., através do ofício n.º34847, de 11/05/2006, sobre a natureza e proveniência de diversos movimentos a crédito inscritos na referida conta bancária;

11-Em resposta a esse pedido de esclarecimentos, o contribuinte alegou que a Administração Tributária não havia cumprido com o estabelecido na lei no respeitante à derrogação do dever de sigilo bancário, abstendo-se de emitir qualquer pronúncia sobre a notificação;

12-Na sequência do contraposto pelo contribuinte, reiniciou-se o procedimento de derrogação do dever de sigilo bancário, tendo sido notificada a sua procuradora da decisão do levantamento de sigilo bancário do Senhor Director-Geral dos Impostos, datada de 14/10/2005, mediante o ofício n.º43085 de 05/06/2006;

13-Dessa decisão de levantamento do sigilo bancário foi interposto recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, o qual julgou improcedente a petição em 26/10/2006, tendo o sujeito passivo recorrido jurisdicionalmente dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão de 14/2/2007, negou provimento a esse recurso e confirmou a decisão recorrida;

14-Tendo-se verificado o trânsito em julgado do acórdão do T.C.A. Sul, encetaram-se os procedimentos para acesso aos elementos bancários do contribuinte, pelo que foi novamente dirigido ao

Banco de Portugal o pedido de divulgação da decisão do Senhor Director-Geral dos Impostos através do ofício nº.25151, de 26/3/2007;

15-Posteriormente, foi de igual modo solicitado ao Banco Espírito Santo a remessa de cópias de todos os documentos referentes a movimentos a crédito registados nas contas bancárias de que o contribuinte fosse titular, pelo ofício nº.25153, de 26/03/2007, e respeitantes ao período de 2002/01/01 a 2002/12/31;

16-Mais uma vez, a resposta da generalidade das instituições bancárias traduziu-se num resultado nulo, à excepção do já mencionado BES, que enviou cópias dos extractos da conta nº. DO 018174390001 inerentes ao ano de 2002, bem assim, como cópias dos documentos respeitantes a movimentos a crédito, conforme discriminação a fls.63 do processo administrativo apenso aos presentes autos e que totalizam a verba de € 205.276,69;

17-Da análise global à situação tributária do sujeito passivo relativamente ao ano de 2002, constata-se da consulta ao sistema informático que manifesta o rendimento colectável em sede de I.R.S. de € 2.436,07, não tendo declarado quaisquer outros rendimentos para efeitos fiscais;

18-Na consulta aos documentos bancários do ora impugnante, detectaram-se diversos movimentos a crédito na conta bancária nº.018174390001, de que é titular no Banco Espírito Santo e que totalizam a verba de € 205.276,69, como foi já referido;

19-Esses movimentos a crédito, que se encontram discriminados no ponto 2.3 do relatório a fls.63 do processo administrativo apenso, configuram factos concretamente identificados, de harmonia com o disposto na al.d), do artº.88, da L.G.T., que patenteiam uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada para efeitos de I.R.S.;

20-Uma vez que o ora impugnante se encontra colectado em I.R.S., na qualidade de advogado, inscrito na Ordem dos Advogados com a cédula nº....., tendo, designadamente, requisitado uma caderneta de recibos mod.6, no ano de 2002, presumiu-se que as referidas receitas (movimentos a crédito na referida conta bancária), são derivadas do exercício dessa sua actividade profissional, como rendimentos da Categoria B;

21-Por outro lado, encontrando-se enquadrado no regime simplificado de tributação em I.R.S., Categoria B (artº.31, do C.I.R.S.), a matéria colectável determina-se pela aplicação do coeficiente de 0,65 aos rendimentos apurados;

22-Face à detecção dos referidos movimentos a crédito de que beneficiou o contribuinte, a matéria colectável de I.R.S., do ano de 2002, é determinada mediante avaliação indirecta ao abrigo do estabelecido no artº.87, al.b), da L.G.T., e dos artºs.31, 39 e 65, nº.2, al.a), do C.I.R.S., dada a impossibilidade da sua comprovação directa e exacta, cifrando-se no montante de € 133.429,84 (205.276,69 x 0,65);

23-O ora impugnante foi notificado em 18/5/2007, pelo ofício nº.39487, do projecto de correcções da matéria colectável de I.R.S./2002, datado de 14/5/2007, com recurso a avaliação indirecta nos termos do artº.87, al.b), da L.G.T., para exercer o direito de audição, nos termos previstos no artº.60, da L.G.T., e artº.60, do R.C.P.I.T.;

24-O ora impugnante usou o seu direito de audição, mas a Administração Tributária considerou que os fundamentos invocados não foram relevantes para a alteração da decisão pelo que não prejudicaram as correcções anteriormente feitas e acima referidas;

25-Com base no relatório dos Serviços de Inspecção Tributária concluído em 6/6/2007, foi fixado em 15/6/2007, pela Chefe de Divisão de Inspecção Tributária por subdelegação de competências da Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças de Lisboa, o conjunto de rendimentos líquidos sujeitos a tributação em sede de I.R.S. no montante de € 133.429,84, para o ano de 2002, nos termos do nº.2, do artº.65, e artº.39, do C.I.R.S., bem como dos artºs.87, al.b), 88 e 90, da L.G.T.;

26-O ora impugnante foi notificado pessoalmente, em 19/6/2007, de todo o teor do ofício nº.048826, de 18/6/2007, dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, respeitante à fixação do conjunto de rendimentos líquidos sujeitos a tributação em sede de I.R.S., tendo vindo apresentar, em 19/7/2007, um pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do artº.91, da L.G.T.;

27-O debate contraditório entre os peritos do Sujeito Passivo e da Administração Tributária efectuou-se em 13/8/2007, com a presença do perito independente, conforme Acta nº51/07, e não tendo os peritos chegado a acordo, cada um deles lavrou o seu laudo, os quais se encontram juntos à citada acta, dela fazendo parte integrante, e que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos (cfr. documentos juntos a fls.232 a 240 do processo administrativo apenso aos presentes autos);

28-Assim, em conformidade com o disposto no nº.6, do artº.92, da L.G.T., foi deliberado pelo Senhor Director de Finanças Adjunto, em substituição legal (D.R. nº.125, II Série de 5/7/01), manter o rendimento tributável no montante de € 133.429,84 para o exercício de 2002 fixado pelos Serviços de Inspecção Tributária (cfr. documentos juntos a fls.241 a 250 do processo administrativo apenso aos presentes autos);

29-Tendo sido notificado da liquidação de I.R.S. do exercício de 2002, o impugnante veio, em 911012007, deduzir a presente impugnação.

A sentença recorrida considerou como facticidade não provada a seguinte "...Não se provaram outros factos com relevância para a decisão...".

Por sua vez, a fundamentação da decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte “...Os factos provados assentam na análise crítica dos elementos constantes dos autos, nomeadamente dos títulos executivos, das informações oficiais e dos documentos juntos...”.

Dado que revela interesse para a decisão do presente recurso, este Tribunal julga provada a seguinte factualidade que se adita, por isso, ao probatório nos termos do artº.712, nºs.1, alínea a), e 2, do C. P. Civil (“ex vi” do artº.281, do C.P.P. Tributário):

30-O despacho de autorização a consulta aos documentos bancários do sujeito passivo, da autoria do Senhor Director Geral dos Impostos, datado do pretérito dia 14/10/2005 e a que se refere o nº.5 da matéria de facto supra exarada tem o seguinte conteúdo relevante:

“...Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da Informação da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa que sustentou o Projecto de Decisão, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos previstos na alínea a), do nº.2, do artº.63-B, da Lei Geral Tributária, ponderado, ainda, o alegado, em sede de audição, pelo contribuinte, autorizo, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo nº.3 do referido normativo, que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todos os documentos e contas bancárias existentes nas instituições bancárias portuguesas, em nome de Pedro Rafael Carneiro Nobre, com o NIF .....

Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Lisboa para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.

Em 14/10/05...” (cfr. documento junto a fls.78 do processo administrativo apenso aos presentes autos):

31-O recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa da decisão de levantamento do sigilo bancário a que se refere o nº.13 da matéria de facto supra exarada foi interposto em 20/6/2006 (cfr. factualidade admitida pelo impugnante no artº.137 da p.i.: informação exarada a fls.275 a 299 do processo administrativo apenso):

32-O trânsito em julgado do acórdão do T.C.A. Sul a que se refere o nº14 da matéria de facto supra exarada ocorreu em 24/2/2007 (cfr. factualidade admitida pelo impugnante no artº.137 da p.i.; informação exarada a fls.275 a 299 do processo administrativo apenso):

33-O ofício dirigido ao Banco de Portugal identificado no nº.14 da matéria de facto supra exarada foi emitido pela Direcção de Finanças de Lisboa, fundamentando o pedido de consulta de documentos bancários do sujeito passivo no artº.63-B, nºs.2, a,b), e 3, da L. O. Tributária, e no artº.9, do R.C.P.I.T., mais pedindo cópias dos extractos bancários relativos ao período de 1/1/2002 a 31/12/2002, tudo conforme documento junto a fls.272 do processo administrativo apenso aos presentes autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

34-O ofício dirigido ao Banco Espírito Santo identificado no nº.15 da matéria de facto supra exarada foi emitido pela Direcção de Finanças de Lisboa, fundamentando o pedido de consulta de documentos bancários do sujeito passivo no artº.63-B, nºs.2, a,b), e 3, da L. O. Tributária, e no artº.9, do R.C.P.I.T., mais pedindo cópias dos extractos bancários relativos ao período de 1/1/2002 a 31/12/2002, tudo conforme documento junto a fls.272 do processo administrativo apenso aos presentes autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

35-Em 3/9/2007, o impugnante/recorrente foi pessoalmente notificado da liquidação de I.R.S. do exercício de 2002 a que se refere o nº.29 supra (cfr. documentos juntos a fls.261 a 263 do processo administrativo apenso aos presentes autos: factualidade admitida pelo impugnante no artº.92 da pi.).

3 – De acordo com a jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, o recurso de revista excepcional, previsto no artº 150º do CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário, tendo em conta, designadamente, o princípio pro actione.

Assim, estabelece o predito artigo 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.<sup>a</sup> edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.

Assim, o artigo 150.<sup>o</sup> 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).

No caso em apreço, o recorrente coloca ao Tribunal, em termos de admissibilidade do recurso, três questões, a saber: tributação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos, derrogação do sigilo bancário e a necessidade de decisão judicial em relação a factos cobertos pelo sigilo profissional e caducidade de liquidação.

Sendo que nenhuma das apontadas questões obedece aos preditos requisitos.

Com efeito e desde logo, a questão relativa à tributação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos tem expressão meramente pontual e é despendida de qualquer relevo ou importância jurídica, desde logo, pela parca possibilidade de se repetir, nos seus traços teóricos, num número indeterminado de casos futuros, isto é, não se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista “como garantia da uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática”(vide aresto citado).

Além disso, trata-se de questão com incidência factual, que não pode constituir objecto de revista (n.ºs 2 e 4 do art.º 150.<sup>o</sup> do CPTA).

Quanto à segunda e terceira questões, podem considerar-se hoje escarpelizadas, no respectivo tratamento jurídico, na jurisprudência deste STA.

Cfr., por todos e quanto à segunda questão, os Acórdãos de 20/8/10, in rec. n.º 715/08; de 2/12/09, in rec. n.º 1.116/09 e de 29/9/10, in rec. n.º 668/10.

E quanto à terceira questão, cfr., por todos, os Acórdãos de 9/12/09, in rec. n.º 1.019/09; de 20/10/10, in rec. n.º 112/10 e de 4/5/11, in rec. n.º 9/11.

Não tendo, assim, no caso qualquer especialidade: trata-se, apenas, de aplicar o respectivo tratamento jurídico à derrogação do sigilo bancário em relação a factos cobertos pelo sigilo profissional e à contagem do prazo de caducidade de liquidação.

Pelo que, dada a sua irrelevância jurídica, não se reveste de importância fundamental, nem é “claramente” necessário para melhor aplicação do direito.

Por outro lado, embora o faça de forma pouco clara e explícita, na conclusão kkk) da sua motivação do recurso, argui o recorrente a nulidade do aresto recorrido por omissão de pronúncia.

Contudo e como já se decidiu neste STA que, embora de natureza ordinária, o recurso de revista previsto no predito art.º 150.<sup>o</sup> não pode ser utilizado, dado o seu carácter excepcional, como de arguição de nulidades da decisão recorrida, devendo a mesma ser arguida em reclamação no tribunal recorrido, nos termos do disposto no art.º 668.<sup>o</sup>, n.º 3 do CPC (vide, por todos, Acórdãos de 13/4/10, in rec. n.º 257/11 e de 14/7/11, in rec. n.º 370/11).

Por último, ainda se dirá que, ainda que as questões que vêm apontadas pudessem constituir verdadeiro erro de julgamento, tal não é mostrado com a aparência de que no caso realmente se esteja em presença de uma admissão do recurso “claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

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”.

E, assim sendo, afigura-se-nos evidente que não se verificam neste caso os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150.<sup>o</sup>, n.º 1, do CPTA.

4 – Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Acto Tributário. Liquidação. Compensação. Acto Divisível.*

### Sumário:

- I — Numa situação em que o acto tributário de liquidação impugnado incorpora não só o montante apurado de IVA em falta e dos juros compensatórios, como, também, o acto de compensação que simultaneamente foi efectuada por iniciativa da Administração Tributária, a ilegalidade deste acto de compensação não se comunica ou transmite ao acto de liquidação em si do imposto e dos juros, nem pode determinar a anulação total desse acto tributário de liquidação adicional.*
- II — O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial, pelo que se o juiz reconhece que o acto tributário impugnado está inquinado de ilegalidade na parte que diz respeito ao acto de compensação de créditos, só nessa parte o deve invalidar e anular.*

Processo n.º 965/10-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: EDIFER – Construções Pires Coelho & Fernandes, S. A.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1.** A FAZENDA PÚBLICA interpõe o presente recurso jurisdicional da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra no âmbito do processo de impugnação judicial que a sociedade EDIFER, CONSTRUÇÕES PIRES COELHO & FERNANDES, LDA deduziu contra o acto de tributário liquidação n.º 08025374, respeitante a IVA e juros compensatórios referente ao mês de Agosto de 2004, e que incorpora um acto de compensação, pela aplicação de créditos da impugnante em contrapartida do montante do IVA que foi liquidado, restringindo o objecto do recurso ao segmento decisório que determinou a anulação do acto de liquidação do imposto.

**1.2.** Terminou a sua alegação com as seguintes conclusões:

I. O presente recurso visa reagir contra a dita sentença declaratória da procedência da impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios n.º 08025374, relativa ao mês de Agosto de 2004, no segmento que anula o acto de liquidação.

**II. Fundamentação da sentença recorrida (síntese) [...] pretendendo a Administração Fiscal, em simultâneo com o acto de liquidação de imposto devido, proceder à compensação com os reembolsos de IVA, estava obrigada a dar contraditório à Impugnante [...] Demonstrada a violação do direito de audição prévia da impugnante, a consequência da verificação deste vício passará necessariamente pela anulação do acto tributário que vem impugnado.**

III. Com os fundamentos vertidos na p.i., que ora damos por integralmente reproduzidos, vem a Impugnante atacar a “ilegalidade da compensação” - § 13º a 33º da p.i.; e a “ilegalidade da liquidação do IVA e dos juros compensatórios” - § 34º e ss.

IV. E este é de resto o pressuposto de análise e decisão na sentença da qual se recorre, pois a certa altura refere-se mesmo que «apesar de aqui se confundirem, o acto de compensação distingue-se do acto de liquidação».

V. Embora sem analisar a legalidade material do acto de compensação - a qual a verificar-se poderia degradar a preterição da audição prévia em formalidade não essencial - conclui-se na dita sentença que «pretendendo a AF, em simultâneo com o acto de liquidação do imposto devido, proceder à compensação com reembolsos de IVA, estava obrigada a dar contraditório à Impugnante», o que se pode conceder, pois efectivamente esse acto tributário de compensação não decorria da correcção vertida no Relatório, ainda que o reembolso de IVA compensado tenha sido apurado pelo S.P. e porque compensado, reconhecido pela AF.

VI. Mas, sobretudo, porque ainda que não se tivesse por verificada a violação do direito de audição prévia, sempre se verificaria outro vício procedimental, o de terem sido compensados créditos, antes e decorrido o prazo para o contribuinte reagir contra o acto de liquidação.

VII. Deste modo, a decisão com a qual a Fazenda Pública não pode conformar-se reconduz-se a que “não pode manter-se o acto tributário impugnado, impondo-se a respectiva anulação”.

VIII. Ou seja, sendo o acto de compensação distinto do acto de liquidação, relativamente ao qual a Impugnante apresentou uma defesa autónoma, pois efectivamente tem uma fundamentação também

autónoma, relativamente à qual nenhum vício formal é apontado, desconhece-se qualquer fundamento legal, que de resto não é invocado na dita sentença, que determine que embora anulado o acto de compensação, o mesmo seja susceptível de anular também o acto de liquidação de IVA.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada, com as devidas consequências legais.

**1.2.** A sociedade recorrida apresentou contra-alegações, que conclui do seguinte modo:

1. O presente recurso, interposto pela ilustre Representante da Fazenda Pública, visa reagir contra a sentença recorrida no segmento em que a anulação do acto de compensação impõe a anulação do acto de liquidação, pois no seu entender, o acto tributário *sub judice* consubstancia dois actos autónomos, para os quais a Impugnante, ora Recorrida, apresentou uma defesa autónoma, pelo que, embora anulado o acto de compensação, o mesmo não se afigura susceptível de anular também o acto de liquidação de IVA;

2. Sucede que não assiste razão à ilustre Representante da Fazenda Pública, porquanto na situação *sub judice* não se está perante dois actos autónomos, mas perante um único acto tributário;

3. Com efeito, como bem se entende na sentença recorrida, os actos em causa confundem-se, pois na situação em causa, distintamente do que habitualmente se verifica, a administração tributária não se limitou a liquidar o imposto em função das correcções operadas em sede de acção inspectiva, mas resolveu concomitantemente proceder à regularização daquele imposto através de compensações com reembolsos de IVA, para além de liquidar os juros compensatórios, devidos pelo retardamento da liquidação do imposto;

4. Saliente-se ainda que, pese embora a ausência de uma definição legal de acto tributário, do conceito desde há muito consagrado pela doutrina e jurisprudência resulta a mesma conclusão, porquanto não pode senão concluir-se que o acto tributário *sub judice*, decorrente da aplicação da lei fiscal a um único acto tributário, se inscreve num procedimento administrativo complexo, formado por diversas fases e diferentes actos, não sendo possível distinguir o acto de liquidação do acto de compensação, porquanto se integram no mesmo acto tributário impugnado;

5. Assim, atento todo o exposto, importa, pois, concluir que o acto tributário em crise é um acto tributário único, pelo que não pode senão decidir-se como decidiu o Tribunal Recorrido, razão pela qual deve ser julgado improcedente o presente recurso e, consequentemente, manter-se a decisão recorrida;

6. Sem prejuízo do exposto, admitindo-se que possa proceder o recurso interposto pela ilustre Representante da Fazenda Pública, o que apenas se admite por dever de patrocínio, sempre se impõe que o Tribunal *ad quem*, nos termos do disposto no artigo 715.º, n.º 2, aplicável *ex vi* artigo 726º, ambos do CPC, [cf. artigo 2º, alínea e) do CPPT], relativamente às questões cuja apreciação ficou prejudicada pela solução dada ao litígio, adopte uma de duas posições, consoante o processo disponha, ou não de todos os elementos necessários e as questões a decidir versem exclusivamente questões de direito:

6.1. julgar em substituição, conhecendo da questão/questões de fundo e proferindo decisão sobre as mesmas; ou

6.2. remeter o processo ao Tribunal de 1.ª instância, por forma a que, com novo julgamento da matéria de facto e de direito, seja proferida uma nova decisão relativamente ao pedido / questões anteriormente não apreciadas.

7. Efectivamente, atento o disposto na lei, doutrina e jurisprudência aplicáveis, o Tribunal *ad quem* pode actuar segundo um dos referidos modelos, ademais, tal actuação é a única que permite assegurar o respeito pelo princípio da tutela jurisdicional efectiva e pelo princípio “*pro actione*”, constitucionalmente consagrado no artigo 20.º e no n.º 4 do artigo 268.º, ambos da CRP;

8. Sublinhe-se, neste âmbito, que a obrigação de substituição do Tribunal *ad quem* ao Tribunal *a quo* imposta pelo n.º 2 do 715.º do CPC, existe mesmo que o apelado não invoque o disposto no 684.º-A do mesmo código, pois o âmbito da aplicação destes preceitos não se confunde, uma vez que no caso previsto no art. 715.º do CPC o tribunal *a quo* não chegou sequer a pronunciar-se sobre determinada questão de mérito, já que - em termos de precedência lógica jurídica - a considerou prejudicada pela solução que deu ao litígio (art. 660.º, n.º 2 do CPC), enquanto que na hipótese prevista no art. 684º-A do CPC apreciou efectivamente as várias questões de mérito envolvidas, o que implica que a parte vencida careça de suscitar a reapreciação da matéria em que decaiu, mesmo que a título subsidiário;

9. Face à factualidade provada pelo Tribunal *a quo* e às questões ainda por dirimir, caso o douto Tribunal *ad quem* entenda conhecer das mesmas (não baixando os autos à primeira instância para prolação de nova decisão) sempre se impõe aqui pugnar que o acto tributário *sub judice* deverá, como ficou amplamente demonstrado nos presentes autos e se dá por integralmente reproduzido nas presentes alegações e conclusões, ser anulado.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, enunciando, para o efeito, a seguinte motivação:

**«1. Acto de compensação**

*A decisão anulatória do acto de compensação transitou em julgado: a recorrente conforma-se com a sua eliminação da ordem jurídica, apenas se insurgindo contra a anulação da liquidação adicional de IVA e juros compensatórios (conclusões I e V-VII)*

**2. Liquidação adicional de IVA e juros compensatórios (€ 42.850,73 e € 5.899,27).**

*Sendo a liquidação adicional de IVA acto distinto e não conseqüente do acto anulado de compensação de créditos, não põe ser abrangida pela eficácia da anulação, subsistindo na ordem jurídica. A solução da questão da legalidade da liquidação adicional de IVA não ficou prejudicada pela anulação do acto de compensação, impondo-se a sua apreciação.*

*Se o STA entender dispor dos elementos de prova necessários para conhecimento da questão, em substituição o tribunal recorrido, deverá o relator convidar as partes a pronunciarem-se, no prazo de 10 dias (art.715º n.ºs 2 e 3 CPC/art.726º CPCI e art.2º alínea c) CPPT).*

*Se o STA entender não dispor desses elementos, o processo deverá ser devolvido ao tribunal recorrido para conhecimento da questão, indevidamente considerada prejudicada.*

**CONCLUSÃO**

*O recurso merece provimento.*

*A decisão impugnada (anulação da liquidação adicional de IVA e juros compensatórios) deve ser revogada e substituída por:*

*- despacho do relator que convide as partes a pronunciarem-se sobre a questão prejudicada;*

*em alternativa:*

*- por acórdão que determine a devolução do processo ao tribunal recorrido para conhecimento da questão.»*

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência as questões colocadas neste recurso, as quais se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas.

**2. A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:**

A- Na sequência de acção inspectiva à impugnante realizada pela Direcção de Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, com referência ao exercício de 2004, foi elaborado o relatório final constante de fls. 41/75, datado de 11/02/2008, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e efectuada correcção em sede de IVA, no montante de € 48.750,00 relativa à dedução indevida respeitante a uma multa aplicada por um cliente em virtude do incumprimento de um prazo contratualmente estipulado (Doc. 1 da petição inicial);

B- No dia 29/01/2008, a impugnante recebeu notificação do projecto do relatório de inspecção, do qual consta a referida correcção, não tendo exercido o direito de audição (fls. 270/275 do PAT apenso; facto admitido na petição inicial);

C- No dia 11/03/2008, a Administração Fiscal emitiu a nota de liquidação de IVA - juros compensatórios com o n.º 08025374, relativa ao período de Agosto de 2004, com aplicação de créditos da impugnante nos montantes de € 42.850,73 e € 5.899,27, da qual resulta o valor a pagar de € 6.507,12 (seis mil, quinhentos e sete euros e doze cêntimos), com data limite de pagamento no dia 30/04/2008 (Docs. 2 e 3 da PI);

D- No dia 29/04/2008, a impugnante procedeu ao pagamento da liquidação referida no ponto C (fls. 166/167).

**3.** Em causa no presente recurso está a decisão proferida na impugnação judicial que a sociedade EDIFER, CONSTRUÇÕES PIRES COELHO & FERNANDES, LDA deduziu contra o acto tributário de liquidação adicional n.º 08025374, no montante de 6.507,12 €, respeitante a IVA e juros compensatórios, referente ao período de Agosto de 2004. Esse acto de liquidação teve por base a correcção efectuada, em matéria de IVA, na sequência de procedimento externo de inspecção realizada à escrita da Impugnante, à qual foram acrescidos os juros compensatórios devidos nos termos do artigo 89.º do Código do IVA e do artigo 35.º da LGT por ter sido retardada a liquidação do imposto por facto imputável ao sujeito passivo, mas logo abatida, por iniciativa da Administração Tributária e dentro do próprio acto de liquidação, do valor de créditos da impugnante (por reembolso de IVA) no valor de 48.750,00 €, assim se tendo obtido o referido montante liquidado de 6.507,12 €.

O que significa que o acto tributário de liquidação impugnado incorpora não só o montante apurado de IVA em falta e dos respectivos juros compensatórios, como, também, o acto de compensação que simultaneamente foi efectuada por iniciativa da Administração Tributária, a qual procedeu de imediato, no próprio acto de liquidação, à utilização dos créditos disponíveis incluídos nas declarações periódicas apresentadas pela impugnante, aplicando-os no pagamento do IVA e dos juros compensatórios liquidados.

Na presente impugnação judicial, vem discutida não só a legalidade desse acto de compensação de créditos, por falta de prévia audição da impugnante, como, também, a legalidade da própria liquidação do imposto e dos juros compensatórios referente a esse período de Agosto de 2004, pelos vícios de violação de lei que se encontram desenvolvidamente descritos nos artigos 34 e seguintes da petição inicial.

A sentença recorrida, depois de reconhecer que a Administração Fiscal procedeu, em simultâneo, num único acto tributário de liquidação, com o n.º 08025374, à liquidação do IVA em falta e dos juros compensatórios, bem como à sua regularização através de compensações com reembolsos de IVA, julgou que «(...) pretendendo a Administração Fiscal, em simultâneo com o acto de liquidação do imposto devido, proceder à compensação com os reembolsos de IVA, estava obrigada a dar o contraditório à



*impugnante, posto que o acto tributário em causa não reproduzia pura e simplesmente a correcção operada em sede de acção inspectiva. Demonstrada a violação do direito de audição prévia da impugnante, a consequência da verificação deste vício passará necessariamente pela anulação do acto tributário que vem impugnado (...)*», anulando o acto tributário impugnado com base no vício de violação do direito de audição previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária e, ainda, com base na inadmissibilidade de a Administração «compensar dívidas antes de decorrido o prazo para o contribuinte reagir contra o acto de liquidação, como se vem pronunciando uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo (veja-se, por todos, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 06/05/2009, proferido no processo n.º 0356/08, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf>; na doutrina, pode ver-se Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, Vol. 1, 2006, pág. 635)».

Daí que tenha anulado esse acto de liquidação com o n.º 08025374, na sua totalidade.

É contra essa decisão que se insurge a Fazenda Pública, que restringe o objecto do recurso à anulação do acto de liquidação do imposto e dos juros em si, aceitando a anulação do acto de compensação incorporado no acto impugnado, cuja ilegalidade implicitamente reconhece. Isto é, a Recorrente conforma-se com a eliminação da ordem jurídica do acto de compensação, apenas se rebelando contra a anulação da liquidação de IVA e juros compensatórios.

Na sua perspectiva, o acto de compensação distingue-se do acto de liquidação em si, e embora estes dois actos tenham sido incorporados num único acto tributário, a ilegalidade daquele não se comunica ou transmite a este, nem pode determinar a anulação da liquidação adicional do imposto em falta e dos respectivos juros compensatórios. «*Ou seja, sendo o acto de compensação distinto do acto de liquidação, relativamente ao qual a Impugnante apresentou uma defesa autónoma, pois efectivamente tem uma fundamentação também autónoma, relativamente à qual nenhum vício formal é apontado, desconhece-se qualquer fundamento legal, que de resto não é invocado na douta sentença, que determine que embora anulado o acto de compensação, o mesmo seja susceptível de anular também o acto de liquidação de IVA*».

A questão em análise reconduz-se, assim, a saber se o acto tributário impugnado devia ter sido anulado na totalidade ou somente na parte inquinada de ilegalidade, isto é, anulado parcialmente, na parte correspondente à compensação ali operada.

Como se sabe, o acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial. É esta, aliás, a posição consensual da doutrina e da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a qual, para além de apelar a essa divisibilidade<sup>(1)</sup>, apela, também, à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual (para que da sentença ou acórdão do tribunal saia logo uma definição da situação que não careça de qualquer nova pronúncia da administração tributária) e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa)<sup>(2)</sup>.

Deste modo, se o juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira.

No caso presente, os fundamentos de anulação reconhecidos na sentença recorrida valem apenas em relação a uma parte do acto impugnado, isto é, valem somente em relação ao acto de compensação que ali se encontra incorporado, não afectando a validade do acto de liquidação adicional do imposto em falta e dos juros compensatórios.

Como bem nota o Exm.º Procurador Geral Adjunto no seu douto parecer, sendo a liquidação adicional de IVA acto distinto e não consequente do acto anulado de compensação de créditos, não podia ser abrangida pela eficácia da anulação deste, subsistindo na ordem jurídica. A solução da questão da legalidade da liquidação adicional de IVA não ficou prejudicada pela anulação do acto de compensação, impondo-se a sua apreciação.

Assim, e não obstante não estarmos perante dois actos autónomos, mas perante um único acto tributário, este não devia ter sido anulado na totalidade, mas apenas na parte inquinada de ilegalidade.

Como assim, e tendo em conta que a Impugnante apresentou vícios autónomos, próprios e distintos para esses dois vértices do acto impugnado e que o julgador se limitou a analisar os vícios imputados à compensação – os quais não afectam a legalidade da liquidação do imposto em falta, não ficando, assim, prejudicado o conhecimento dos vícios que a esta foram imputados – e que não se encontram ainda reunidos todos os elementos necessários ao conhecimento destes vícios, impõe-se que os autos baixem à 1.ª instância para que, produzida a prova que se mostrar necessária e fixados os factos relevantes dela apurados, se conheça do mérito desses fundamentos de impugnação de acto de liquidação do imposto em falta e dos respectivos juros compensatórios.

4. Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida na parte em que

decidiu anular o acto tributário impugnado na sua totalidade, substituindo-a por decisão de anulação parcial desse acto (na parte correspondente à compensação aí operada) e ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para aí prosseguirem os seus ulteriores termos com vista ao conhecimento dos vícios imputados ao acto de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios.

Custas neste Supremo Tribunal a cargo da Recorrida, que contra-alegou, com procuradoria que se fixa em 1/8.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 9/07/1997, no processo n.º 5874; em 22/09/1999, no processo n.º 24101; em 16/05/2001, no processo n.º 25532; em 26/03/2003, no processo n.º 1973/02; em 27/09/2005, no processo n.º 287/05; e em 12/01/2011, no processo n.º 583/10.

(<sup>2</sup>) Cfr. o Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, 7/8, Julho-Outubro de 2001, págs. 63 e segs., e o Prof. Casalta Nabais, in *Direito Fiscal*, 2ª ed., pág. 397.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*IMI. Coeficiente de localização. Falta de fundamentação.*

### Sumário:

- I — 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.*
- II — 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.*
- III — 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 (cfr. artigos 60.º, n.º 1, alínea b), e 62.º, alíneas a) e b), do CIMI).*
- IV — Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação desses 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 (designadamente, o valor da área de implantação) e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.*

Processo n.º 1043/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Dark Sun — Investimentos Imobiliários Turísticos, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “Dark Sun - Investimentos Imobiliários Turísticos, S.A.” (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrente), discordando do valor patrimonial tributário fixado em sede de 2.ª avaliação a diversas fracções autónomas de um prédio sujeito ao regime da propriedade horizontal, impugnou o acto de fixação desse valor.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou a impugnação judicial precedente com fundamento no invocado vício de falta de fundamentação quanto aos coeficientes de localização utilizados, motivo por que considerou prejudicadas as demais questões suscitadas pela Impugnante, a saber: a errónea quantificação e manifesto excesso de capacidade contributiva, por o valor patrimonial tributário exceder o valor real de mercado e o preço por que foram vendidas muitas das fracções em causa, o erro no coeficiente de qualidade e conforto, o excesso do coe-

ficiente de localização, quando comparada a zona onde se insere o imóvel com outras zonas do concelho e do país, com a consequente a violação do disposto no art. 104.º, n.º 3, da Constituição da República.

1.3 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.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

A) O acto impugnado é a fixação do valor patrimonial tributário das fracções Q, R, S, T, U, V, X, Z, AA, AB, AC, AD, AE, AF, AG, AH, AI, AJ, AL, AM, AN, AO, AQ, AR, AS, AT, AU, AV, AX, AZ, BA, BB, BC, BD, BE, BG, BH, BI, BJ, BM, BN, BP, BQ, BR, BS, BT, BU, BV, BX, BZ, CA do artigo do artigo P2180, AA, AB, AC, AD, AE, AF, AG, AI, AJ, AL, AM, AN, AO, AP, AQ, AS, AT, AU, AV, AZ, BA, BB, BC, BD, BE, BF, BG, BH, BI, BJ, BM, BN, BO, BP, BQ, BR, BS, BT do artigo P2210, A, D, E, I, M, N, O, Q, R, S, T, U, V, X, Z, AA, AB, AC, AD, AE, AF, AG, AH, AI, AJ, AL, AM, NA, AO, AP, AQ, AR e AS do artigo P2203, todos da Freguesia 182309 Viseu (Coração de Jesus);

B) Para o efeito, entendeu o Mmo. Juiz do Tribunal “a quo”, que a pretensão da impugnante devia proceder por falta de fundamentação das avaliações efectuadas: “face ao exposto entende-se que não está satisfeito o dever de fundamentação porque, em suma: não podemos encontrar nas avaliações em crise quais os critérios encontrados pela administração fiscal que determinaram a aplicação dos coeficientes de localização de 1,30 e 1,10...”;

C) Decisão com a qual a Fazenda Pública não se pode conformar;

D) A determinação do valor patrimonial tributário de prédios urbanos é efectuada através da fórmula prevista no artº 38 do CIMI;

E) Com a entrada em vigor do IMI operou-se uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, sendo a partir dessa data 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;

F) Isto é, o novo sistema de avaliação predial urbana consagra regras objectivas e critérios de quantificação prévia e legalmente fixados que eliminam a discricionariedade e subjectividade dos sujeitos intervenientes no procedimento de avaliação (vide art.ºs 38.º, 42.º e 45.º do CIMI).

G) Um dos factores puramente objectivos, que não está dependente da discricionariedade do avaliador, nem tão pouco da Administração Tributária, é precisamente o coeficiente de localização, cujos limites mínimos e máximos a aplicar em cada município, foram aprovados e publicados pela Portaria n.º 982/2004 de 4 de Agosto, e posteriormente pela Portaria n.º 1426/2004 de 25 de Novembro, na sequência de proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), nos termos do art.º 62º nº1 a) do CIMI;

H) A CNAPU propõe trienalmente o zonamento e os respectivos coeficientes de localização, ao abrigo do art.º 62º n.º 1 alínea b) do CIMI, com base na proposta do zonamento de cada município, elaborada pelos peritos locais, sendo nesta sede que são tidas em consideração as acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário, à luz do art.º 42º n.º 3 do CIMI;

I) Segundo o n.º 7 da Portaria n.º 982/2004, o zonamento, os coeficientes de localização e os coeficientes majorativos são alvo de publicação no sítio [www.efinancas.gov.pt](http://www.efinancas.gov.pt), possibilitando a sua consulta por parte de qualquer interessado, estando ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças;

J) Tratam-se, portanto, de coeficientes e zonas pré-definidos, indisponíveis para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação;

K) Por estarmos perante zonas e coeficientes predefinidos, insusceptíveis de insusceptíveis de alteração por parte dos peritos avaliadores, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e freguesia respectivos, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe é aplicável;

L) Como a ficha e laudo de avaliação dos imóveis fornecem esses elementos, está afastado o vício de forma por falta de fundamentação, imputado à avaliação ora impugnada na douta sentença recorrida;

M) A fundamentação deve consistir numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, devendo dar a conhecer ao destinatário o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido que decidiu e não em qualquer outro, vide artºs 77º, nº1 da LGT e 125º do CPA;

N) A jurisprudência recente do STA tem-se, por diversas vezes, pronunciado sobre a temática da fundamentação do coeficiente de localização, e se o Acórdão daquele Tribunal superior de

10-03-2011, recurso n.º 0862/10, seguido por parte do Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo”, vai de encontro à posição da impugnante, muitos outros há que defendem precisamente a tese contrária (vejam-se os Acórdãos de 01-07-2009, recurso n.º 0239/09; de 18-11-2009, recurso n.º 0765/09; de 14-07-2010, recurso n.º 0377/10; de 06-10-2010, recurso n.º 0510/10; de 17-03-2011, recurso n.º 0964/2010; de 25-05-2011, recurso n.º 0239/11; de 22-06-2011, recurso n.º 0382/11; de 06-07-2011, recurso n.º 0307/11; de 07-09-2011, recursos n.º 0157/11 e 0496/11 e de 14-09-2011, recurso n.º 0255/11);

O) Todos eles preconizam que a fixação dos coeficientes de localização obedece a regras predefinidas que se relacionam com o exacto local onde se encontra o imóvel e têm em conta os elementos a que se refere o artigo 42º do IMI, o mesmo se passando 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 art.º 45º do CIMI e é aprovado por portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU;

P) Na situação em causa, foi efectuada a identificação geográfica do prédio avaliado nos respectivos concelhos e freguesia (facto não contraditado pela impugnante) e enumerado qual o coeficiente de localização e normativos aplicáveis, pelo que inexistente o vício de forma por falta de fundamentação, imputado à avaliação ora impugnada na douda sentença recorrida;

Q) No tocante à falta de publicação no Diário da República do zonamento aprovado pela Portaria n.º 982/2004, entende o STA, mormente no Aresto de 25-05-2011, processo n.º 0239/11: “O facto dos zonamentos concretos e coeficientes de localização, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados naquela ou noutra portaria não lhes retira eficácia, sendo certo que se publicitou o local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral” posição esta acompanhada pela Fazenda Pública;

R) Por tudo o que antecede, não podemos concordar com o entendimento do Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo”, que determinou a procedência da presente impugnação por falta de fundamentação das avaliações impugnadas.

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douda sentença recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências» (1).

1.5 A Impugnante não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público, que se absteve de emitir parecer.

1.7 Foram dispensados os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos, em virtude da questão a dirimir ter vindo a ser recentemente tratada de forma unânime por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1.8 A questão suscitada pela Recorrente e de que cumpre conhecer é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que não estava devidamente fundamentado o valor patrimonial tributário, designadamente no que respeita aos coeficientes de localização, o que passa pela interpretação das normas que, no Código do IMI (CIMI) e nos diplomas que o complementam, determinam o modo de fixação desse valor.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Na sentença recorrida, o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

#### «FACTOS PROVADOS

Compulsados os autos, visto a prova produzida, com interesse para a decisão, dão-se como provados os seguintes factos:

A) Na sequência de declarações modelo 1 do IMI entregues pela Impugnante, o Serviço de Finanças de Viseu - 2 efectuou avaliações às fracções autónomas descritas nos pontos I, II e III do Relatório supra, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

B) Tais avaliações envolvem fracções autónomas dos 3 prédios supra mencionados;

C) A Impugnante foi notificada das avaliações mencionadas;

D) A Impugnante requereu 2.ª avaliação às fracções autónomas descritas em A, com fundamentos na localização, proporcionalidade da área, falta de fundamentação, manifesto excesso da capacidade contributiva, entre outros;

E) Os pedidos de segunda avaliação, mencionados em D., foram deferidos, tendo a mesma sido efectuada com uma comissão de avaliação constituída por dois peritos regionais e um perito designado pela parte, sendo mantidos os valores patrimoniais tributários atribuídos aquando da 1ª avaliação;

F) Do teor da notificação das 2ªs avaliações consta o seguinte, dando-se aqui por reproduzida apenas uma, de forma a exemplificar o teor das mesmas:

ELEMENTOS DECLARADOS				AVALIAÇÃO		FINAL
EDIFÍCIO	Área total do terreno			2090,0500	2090,0500	2090,0500
ÁREAS (m <sup>2</sup> )	Área de implantação do prédio			2090,0500	2090,0500	2090,0500
Fracção	2160	BB	Andar		2	2
	Afectação	HABITAÇÃO			HABITAÇÃO	HABITAÇÃO
	Nº Pisos da fracção	Tipologia/Divisões		2	1	1
ÁREA (m <sup>2</sup> )	Área do terreno integrante			0,0000	0,0000	0,0000
	Área bruta privativa			76,8000	76,8000	76,8000
	Área bruta dependente			84,4000	19,7000	19,7000
	Permilagem			10,0000	10,0000	10,0000
	Idade					
Elemento(s) de qualidade e conforto						
	3 GARAGEM INDIVIDUAL			X	0,04	0,04
	9 SISTEMA CENTRAL DE CLIMATIZAÇÃO			X	0,03	0,03

#### VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO

Vt*	=	Vc	x	A	x	Ce	x	Cl	x	Cq	x	Cv
79.650,00	=	600,00	x	82,7100	x	1,00	x	1,50	x	1,07	x	1,00

No caso de não concordar com o resultado da segunda avaliação, poderá, querendo, impugná-lo judicialmente, nos termos definidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (n.º 1 do art.º 77.º do CIMI).

».

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra o valor patrimonial tributário fixado em sede de 2.ª avaliação a diversas fracções autónomas de um prédio sujeito ao regime da propriedade horizontal com fundamento na falta de fundamentação quanto aos coeficientes de localização utilizados. Isto, em síntese, nos seguintes termos:

«- as únicas Portarias publicadas sobre esta matéria fixam os valores máximo e mínimo dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, mas não a fixação certa, precisa, do coeficiente de localização dos prédios situados dentro de cada zona de características similares;

- a falta de publicação no *Diário da República* do zonamento aprovado pela Portaria n.º 982/2004 mostra-se ineficaz atento o disposto no art. 62.º n.º 3. do CIMI e art. 3.º n.º 3, alínea b). da Lei n.º 74/98. de 11 de Novembro.

Assim, não tendo sido fornecida ao Impugnante (nem sendo mesmo obtida no presente processo) informação sobre as razões que conduziram a fixação daqueles coeficientes, tem de se concluir que os actos de avaliação impugnados enfermam de vício de falta de fundamentação».

A Fazenda Pública recorreu da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, alegando, em síntese, desconformidade com a jurisprudência deste Tribunal.

Tudo se resume, pois, a saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a 2.ª avaliação se encontra suficientemente fundamentada.

### 2.2.2 DA FUNDAMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO QUANTO AO COEFICIENTE DE LOCALIZAÇÃO E QUANTO À PERCENTAGEM DO VALOR DO TERRENO DE IMPLANTAÇÃO

A questão que é objecto do presente recurso foi já apreciada várias vezes por este Supremo Tribunal, sendo que, apesar do acórdão de 10 de Março de 2011, proferido no processo com o n.º 862/10 – invocado pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em apoio da sua tese –, podemos concluir seguramente que se gerou uma corrente jurisprudencial uniforme e unânime em sentido contrário ao adoptado na sentença recorrida (2).

Sendo substancialmente idênticas as questões suscitadas no processo com o n.º 382/11 e neste processo e não havendo razão para agora divergir do que ali se decidiu, haverá que concluir, pelos fundamentos constantes daquele acórdão, não se verificar vício de falta de fundamentação do acto de segunda avaliação. Permitimo-nos reproduzir aqui apenas a parte mais relevante da fundamentação daquele acórdão deste Supremo Tribunal:

«É entendimento da jurisprudência dos nossos tribunais superiores que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo agente, permitindo ao interessado conhecer, assim, as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática.

E que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado (v. Ac. deste STA de 11.12.2007, no recurso n.º 615/04).

No que concerne ao grau de fundamentação adequado ao caso em apreço, transcreve-se o que a esse propósito já este Tribunal disse no acórdão de 1/7/2009, proferido no recurso n.º 239/09:

«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 38.º 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 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 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 45.º 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, encontramos-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 45.º do CIMI).» - v. também no mesmo sentido, os acórdãos de 6/10/10, 17/3/11 e 25/5/11, proferidos nos recursos n.ºs 510/10, 964/10 e 239/11, respectivamente.

Ora, no caso em apreço, conforme consta da sentença recorrida, a fundamentação da avaliação impugnada é a que resulta da fórmula e do critério legal, não podendo os peritos alterar os coeficientes legalmente fixados.

Este novo sistema de avaliações, assente em factores objectivos, não tem 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 42.º 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 45.º 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.

Neste contexto, como se reconhece na sentença recorrida, a lei não estabelece essa moldura e 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 [...], ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal aplicável.

Sendo que, no caso vertente, todos os mencionados elementos constam das fichas de avaliação e da certidão de fls. [...] dos autos.

Como supra se disse, 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 proprie-

dade 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. Daí que se tenha de concluir, como na sentença recorrida se fez, que os elementos constantes dos termos da impugnada avaliação são bastantes para o acto se considerar fundamentado, nos termos exigidos pela lei para o caso (artigo 77.º da LGT)».

Subscrevendo integralmente estes considerandos, somos a concluir que a sentença recorrida, que decidiu ao arpeio desta jurisprudência, não pode manter-se, motivo por que, dando provimento ao recurso, a revogaremos.

### 2.2.3 AS DEMAIS QUESTÕES SUSCITADAS PELA IMPUGNANTE

Em face do provimento do recurso e conseqüente revogação da sentença recorrida, coloca-se a questão da possibilidade de conhecer, em substituição, das demais questões cuja apreciação foi julgada prejudicada pela solução encontrada pela 1.ª instância (cfr. art. 715.º, n.º 2, do CPC<sup>(3)</sup>), a saber a errônea quantificação, o manifesto excesso de capacidade contributiva, o excesso do coeficiente de localização, quando comparada a zona onde se insere o imóvel com outras e a alegada violação do art. 104.º, n.º 3, da Constituição da República daí decorrente.

Acontece, no entanto, que na decisão recorrida não foi fixada a matéria de facto pertinente à apreciação desses fundamentos da impugnação judicial, o que, nos impede de conhecer em substituição, pois no presente recurso este Supremo Tribunal Administrativo não tem poderes em matéria de facto. Há, pois, atento o disposto nos arts. 729.º e 730.º do CPC<sup>(4)</sup>, que ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí, após julgamento da matéria de facto pertinente, se conhecer desses fundamentos, se a tal nada mais obstar, como decidiremos a final.

### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - 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.

II - O coeficiente de localização previsto no art. 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.

III - O zonamento (determinação das zonas homogêneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município) é, igualmente, aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU (cfr. arts. 60.º, n.º 1, alínea b), e 62.º, alíneas a) e b), do CIMI).

IV - Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação desses 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. 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 ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí, após a pertinente fixação da matéria de facto, serem conhecidas as restantes questões suscitadas pela Impugnante.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

(1) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

(2) Vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 1 de Julho de 2009, proferido no processo com o n.º 239/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Novembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2009/32230.pdf>), págs. 1072 a 1074, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fa1d88746babe58802575ef00320486?OpenDocument>;

de 6 de Outubro de 2010, proferido no processo com o n.º 510/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32240.pdf>), págs. 1515 a 1521, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c9510750e658adfd802577ba0050bdb3?OpenDocument>;

de 17 de Março de 2011, proferido no processo com o n.º 964/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32210.pdf>), págs. 443 a 446, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4d0d69c3d810e2158025785d00424fab?OpenDocument>;

de 25 de Maio de 2011, proferido no processo com o n.º 239/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32220.pdf>), págs. 835 a 839, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d90ac720f80489fe802578a100522d3b?OpenDocument>;

de 22 de Junho de 2011, proferido no processo com o n.º 382/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32220.pdf>), págs. 1068 a 1071, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/66db114024cc7db1802578c4003edf46?OpenDocument>;

de 7 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 157/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69b7ca5aa6c234cf8025791000309091?OpenDocument>;

de 14 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 255/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c2fd033bf64ad88e802579120050f7d3?OpenDocument>;

de 28 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 188/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b66b626d632eff828025792100313479?OpenDocument>;

de 19 de Outubro de 2011, proferido no processo com o n.º 579/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3c0f0aac82d170a3802579340047bfcc?OpenDocument>;

de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 814/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bbcee27a5cc9cd2e802579510058c8ec?OpenDocument>;

de 23 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 515/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1951770187c83c098025795d0031913c?OpenDocument>;

de 23 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 738/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9e0888db36528b598025795e003b1e48?OpenDocument>;

de 7 de Dezembro de 2011, proferido no processo com o n.º 948/11, em que recorrente e recorrida são os mesmos que no presente processo e a questão suscitada é em tudo idêntica, se bem que reportada a outras fracções autónomas, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2143ed4a555e9e66802579760053d601?OpenDocument>.

(<sup>3</sup>) No sentido da aplicabilidade da norma do art. 715.º, n.º 2, do CPC, aos recursos interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23. e) ao art. 279.º, pág. 366.

(<sup>4</sup>) No sentido da aplicabilidade destas normas nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo tem meros poderes de revista, JORGE LOPES DE SOUSA, *ibidem* e, na jurisprudência, por mais recentes, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário:

de 7 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 246/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas com texto disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/db8455beb6e6bf6680257910004f9d3f?OpenDocument>;

7 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 677/10, ainda não publicado no jornal oficial, mas com texto disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4335ffdd63884b498025791100398edf?OpenDocument>.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Coimas. artigo 8.º do RGIT. Constitucionalidade. Reforma do acórdão.*

### Sumário:

*Tendo o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo concedido provimento ao recurso jurisdicional com fundamento na inconstitucionalidade da norma contida no artigo 8.º, n.º 1, do RGIT (quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal contra gerentes ou administradores da sociedade devedora), determinando, conseqüentemente, a extinção da execução fiscal contra os gerentes da sociedade executada na parte tocante às dívidas de coimas e despesas aplicadas a esta sociedade, e tendo o Tribunal Constitucional, em sede de recurso desse acórdão, decidido julgar não inconstitucional essa norma na aludida interpretação, impõe-se a reformulação do acórdão recorrido em conformidade com tal juízo de constitucionalidade.*

Processo n.º 1074/09-30.

Recorrente: Carminda Maria Bento Martins e Outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1. Carminda Maria Bento Martins, José Justo Martins e Maria de Jesus Pereira Bento**, com os demais sinais dos autos, recorreram para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedentes as reclamações que deduziram contra os despachos do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António, proferidos em



25/03/2009 e 27/05/2009, na execução fiscal n.º 1155 2006 01000063 e apensos, de indeferimento dos pedidos que cada um deles aí formulou, na qualidade de executados por reversão, no sentido de que fosse declarado que não eram responsáveis pelo pagamento das dívidas exequendas provenientes de coimas e despesas aplicadas à sociedade originária devedora.

Terminaram as respectivas alegações de recurso enunciando as seguintes conclusões:

**A) Sobre a adequação do meio processual utilizado:**

a. O meio processual utilizado (reclamação de despacho da Fazenda Pública que recaiu sobre requerimentos dos ora Recorrentes e que afectou direitos e interesses legítimos destes) é adequado, não tendo ocorrido erro na forma de processo.

b. O requerimento sobre o qual recaiu o despacho desfavorável de que se reclamou, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, impetrava que a Administração Tributária declarasse que os executados por reversão não eram responsáveis pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à sociedade “J.J. Martins – Materiais de Construção, Lda” e que, em consequência, se ordenasse o não prosseguimento, contra eles, das execuções atinentes a tais coimas e despesas.

c. Os ora Recorrentes alegavam, em síntese, a inconstitucionalidade do art.º 8.º do R.G.I.T., quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração de pessoas colectivas originariamente devedoras (questão de conhecimento oficioso e que poderia ser invocada em qualquer altura e não somente no prazo da Oposição e através desta (mesmo depois de transcorrido o prazo da Oposição)).

d. Face ao despacho desfavorável do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António, sobre questão de conhecimento oficioso (desde logo pela Administração Pública), que afectava direitos e interesses legítimos dos ora Recorrentes, podiam estes reclamar, como fizeram, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, nos termos do art.º 276.º do C.P.P.T.

e. Nada obsta, por exemplo, a que essa questão seja suscitada em acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art.º 145.º do C.P.P.T., uma vez que esta acção será sempre um meio processual mais adequado para assegurar, de forma plena, eficaz e efectiva, a tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, do que a oposição prevista no art.º 203.º e segs. do C.P.P.T. (em que os direitos dos oponentes são sempre inferiores aos que lhes são assegurados em quaisquer processos de natural penal ou contra-ordenacional).

f. Ora, se a acção do art.º 145.º poderá ser usada para o fim acima indicado, nada obsta a que a Administração Fiscal, oficiosamente reveja a sua posição em qualquer fase do processo executivo, ou por sua iniciativa ou a requerimento do(s) interessado(s).

g. No segundo caso, se o despacho for desfavorável ao(s) interessado(s), pode(m) este(s) reclamar nos termos e no prazo dos arts 276º e segs. do C.P.P.T.

**B) Sobre a inconstitucionalidade das normas do art.º 8.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RGIT**

h. O Acórdão n.º 129/2009, de 12 de Março, do Tribunal Constitucional rompe com o entendimento que, sobre a matéria, vinha sendo seguida por esse Tribunal.

i. O mesmo Acórdão vem também contrariar jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que os gerentes e administradores de empresas não poderiam ser responsabilizadas pelo pagamento de coimas em cujo pagamento haviam sido condenadas as empresas.

j. Apesar da posição veiculada no citado Acórdão n.º 129/2009, do TC, não estamos ainda no âmbito de uniformização de jurisprudência.

k. Mesmo tendo em consideração a posição manifestada no citado Acórdão do TC - e da qual discordamos, acompanhados de muita e sábia jurisprudência e doutrina - ainda assim, para ser ressarcida dos danos fiscais causados pela sociedade, teria a Administração Fiscal de desencadear um processo autónomo destinado a provar a ilicitude e a culpa dos gerentes ou administradores (o que, no caso “sub judice”, manifestamente não fez).

l. As normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8º do RGIT, no sentido de que o n.º 1 do art.º 8º do R.G.I.T., aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação, são inconstitucionais.

m. A questão da inconstitucionalidade dessas normas do art.º 8º do RGIT é de conhecimento oficioso, podendo ser apreciada pela Administração Tributária, por sua iniciativa ou a requerimento do(s) interessado(s), e podendo estes, em caso de despacho desfavorável sobre a sua impetração nesse sentido, reclamar para o Tribunal Fiscal da 1ª Instância.

n. O n.º 3 do art.º 30º da C.R.P. enuncia o princípio da intransmissibilidade das penas que, embora previsto apenas para estas, deverá aplicar-se a qualquer outro tipo de sanções, uma vez que estas têm como fim a prevenção (especial e geral) e a repressão, e não a obtenção de receitas.

o. A aplicação de sanção a pessoa a quem não deve ser imputada responsabilidade pela sua prática não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do art.º 18º, n.º 2, da C.R.P.

p. A presunção legal de que a falta de pagamento consubstanciadora da infracção fiscal é imputável aos gerentes é inconstitucional por inconciliável com a presunção de inocência vigente em matéria sancionatória (art.º 32º, n.º 2, da C.R.P.).

q. O n.º 10 do art.º 32.º da C.P. assegura ao arguido, em processos sancionatórios (incluindo contra-ordenações) os direitos de audiência e de defesa, que não são assegurados ao revertido.

r. Conclui-se que, no domínio do Ilícito contra-ordenacional, se deve aplicar os princípios da intransmissibilidade das coimas e da presunção de inocência, pelo que estas não podem ser exigidas ao revertido, nos termos do art.º 8º do RGIT.

s. Face à inconstitucionalidade das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8º do RGIT, não pode a Administração Fiscal cobrar dos ora Recorrentes os montantes relativos a quaisquer coimas atinentes à Sociedade “J.J. Martins - Materiais de Construção, Lda”, por reversão.

**C) Sobre as normas Violadas:**

Com o devido respeito, consideramos que, no douto aresto recorrido, o Meritíssimo Juiz “a quo” violou o art.º 276.º do C.P.P.T., e os arts 18.º, n.º 2, 30.º, n.º 3, e 32.º, n.ºs 2 e 10, todos da Constituição da República Portuguesa (segundo os quais deverão ser julgados inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8.º do RGIT).

Termos em que

Deve ser revogada doutra sentença recorrida, sendo substituída por outra que acolha a posição defendida pelos Recorrentes, julgando adequado o meio processual por estes utilizado (reclamação de despacho da Administração Fiscal) e declarando a inconstitucionalidade das normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8.º do R.G.I.T.

Assim se fazendo JUSTIÇA!

**1.2.** A Recorrida não apresentou contra-alegações.

**1.3.** Por acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 16/12/2009, foram conhecidas todas as questões colocadas pelos recorrentes, concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida por se ter julgado inconstitucional a norma contida no artigo 8.º do RGIT quando interpretada no sentido de que consagra uma responsabilização subsidiária que se efectiva através da reversão da execução fiscal contra as pessoas nele indicadas, julgando-se, em consequência, extinta a execução contra os reclamantes na parte concernente às dívidas de coimas e despesas aplicadas à sociedade executada.

**1.4.** Desse aresto interpôs o Ministério Público recurso para o Tribunal Constitucional, o qual, através de acórdão proferido em 31 de Outubro de 2011, concedeu provimento ao recurso, decidindo, por remissão para a fundamentação constante do acórdão n.º 437/2011 do Plenário do Tribunal Constitucional, que não era inconstitucional a norma do artigo 8.º, n.º 1 do RGIT quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas, que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora, ordenando a reforma do aresto do STA de acordo com o juízo emitido sobre a referida questão.

**1.5.** Colhidos os vistos legais, cumpre, então, reformular o acórdão anteriormente proferido em conformidade com o referido juízo de constitucionalidade emitido pelo Tribunal Constitucional (artigo 80.º, n.ºs 2 e 3, da Lei 28/82, de 15 de Novembro).

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

A- A Administração Fiscal instaurou os presentes autos de execução fiscal e apensos conta a executada JOSE JUSTO MARTINS - MATERIAIS CONSTRUÇÃO, LDA, NIPC 502 058 692, para cobrança coerciva de dívidas de IRC dos anos de 2001 a 2004, IVA de 2004 e Coimas Fiscais de 2006 - cfr. fls. 2 e segs. dos presentes autos.

B- Por despachos de 18/09/2007, a execução a que se refere a alínea anterior reverteu contra os ora Reclamantes - cfr. fls. 20 a 25 destes autos.

C- Os Reclamantes José Justo Martins e Maria de Jesus Pereira Bento foram citados em 08/10/200 - cfr. fls. 31 a 34 e 52 a 55 dos presentes autos.

**C1-** Em 15/03/2009, os Reclamantes a que se refere a alínea anterior, requereram ao Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António que declarasse que não eram responsáveis pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à sociedade “J.J. Martins - Materiais de Construção, Lda.”, e que, em consequência ordenasse o não prosseguimento contra eles das execuções atinentes e tais coimas e despesas - cfr. fls. 105 a 111 destes autos.

**C2-** requerimento a que se refere a alínea anterior foi indeferido por despacho de 27/05/2009 - cfr. fls. 116 e 117 dos presentes autos.

**C3-** Os Reclamantes foram notificados do despacho a que se refere a alínea anterior em 29/05/2009 - cfr. fls. 118 e 119 dos presentes autos.

**C4-** A reclamação foi enviada ao Serviço de Finanças em 05/06/2009 - cfr. fls. 71 destes autos.  
**D-** A Reclamante Carminda Maria Bento Martins foi citada em 14/10/2008 - cfr. fls. 58 dos autos.

**D1-** Em 20/03/2009, a Reclamante a que se refere a alínea anterior, requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António que declarasse que não era responsável subsidiária pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à sociedade “J.J. Martins - Materiais de Construção, Lda.”, e que, em consequência, ordenasse o não prosseguimento contra ela das execuções atinentes a tais coimas e despesas - cfr. fls. 59 a 63 destes autos.

**D2-** Por despacho de 25/03/2009, foi indeferido o requerimento a que se refere a alínea anterior - cfr. fls. 67 e 68 dos presentes autos.

**D3-** A Reclamante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 27/03/2009 - cfr. fls. 69 e 70 dos presentes autos.

**D4-** A reclamação foi enviada ao Serviço de Finanças em 15/04/2009 - cfr. fls. 71 destes autos.

**3.** Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmº Juiz do TAF de Loulé que julgou improcedentes as reclamações que os executados Carminda Maria Bento Martins, José Justo Martins e Maria de Jesus Pereira Bento deduziram contra os despachos do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António, proferidos em 25/03/2009 e 27/05/2009 na execução fiscal que contra eles reverteu, de indeferimento dos pedidos que aí formularam no sentido de que fosse reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, o qual alicerça o seu chamamento à execução como responsáveis subsidiários pelo pagamento das dívidas provenientes de coimas e despesas aplicadas à sociedade devedora originária.

A decisão de improcedência das reclamações radicou no entendimento de que ocorria erro na forma de processo utilizado e que, não obstante, não se verificava a invocada inconstitucionalidade desse preceito legal na parte relativa à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação.

Por acórdão proferido em 16/12/2009 por este Supremo Tribunal, foram conhecidas as questões colocadas neste recurso, tendo-se julgado que assistia razão aos recorrentes, tanto no que toca à existência de erro na forma de processo, como no que toca à inconstitucionalidade da norma contida no artigo 8º do RGIT, razão por que se concedeu provimento ao recurso e se revogou a sentença recorrida, julgando-se extinta a execução contra os reclamantes na parte concernente às dívidas de coimas e despesas aplicadas à sociedade executada.

Desse acórdão foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional, restrito ao segmento decisório que julgou inconstitucional a norma contida no artigo 8º do RGIT, tendo esse Tribunal decidido, através do acórdão n.º 519/2011, proferido em 31 de Outubro de 2011, a fls. 316/319 dos autos, que não se verificava a apontada inconstitucionalidade.

Em face do trânsito em julgado desse acórdão do Tribunal Constitucional, há que dar-lhe execução, reformulando o aresto proferido por esta Secção de Contencioso Tributário apenas na parte tocante à aludida questão de constitucionalidade, mantendo-se, quanto ao demais, tudo o que nele foi apreciado e decidido.

Na sentença recorrida julgou-se que *«não eram inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação», reproduzindo a fundamentação aí aduzida.»*

Embora os Recorrentes discordem desse julgamento, sufragando entendimento contrário, há que acolher esse juízo de constitucionalidade face ao teor do acórdão proferido nestes autos pelo Tribunal Constitucional.

E nada mais havendo a apreciar e decidir no presente recurso, deve ser mantida a decisão de improcedência das reclamações deduzidas contra os despachos do Chefe do Serviço de Finanças proferidos em 25/03/2009 e 27/05/2009, uma vez que estes não padecem, assim, de vício ou ilegalidade por aplicação de norma inconstitucional, devendo, por conseguinte, prosseguir a execução fiscal contra os reclamantes, ora recorrentes.

**4.** Nestes termos, e com os fundamentos supra expostos, acorda-se em reformar o acórdão que consta de fls. 231 a 250 e manter a sentença recorrida na parte em que decidiu julgar improcedentes as reclamações com base no juízo de constitucionalidade da norma contida no artigo 8º, n.º 1, do RGIT.

Custas pelos Recorrentes neste Supremo Tribunal, fixando-se em 1/8 a procuradoria.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Pimenta do Vale* — *Valente Torção*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional (artigo 150.º do CPTA): requisitos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista contemplado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas, antes, limitada, de modo a que funcione como válvula de escape do sistema.*
- II — Deste modo, não demonstrando a recorrente o preenchimento dos requisitos exigidos por aquele artigo 150.º para que este Supremo Tribunal conheça do recurso, este não deve ser admitido.*

Processo n.º 1139/11-30.

Recorrente: MABACAD, Projectos e Cópias, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. “**MABACAD – Projectos e Cópias, Ld<sup>aa</sup>**”, pessoa colectiva n.º 505087332, com sede na Av.<sup>a</sup> António dos Santos, n.º 2 – R/C Esqº - 2000-074 Santarém, veio recorrer do Acórdão proferido pelo TCA Sul em 18.11.2011, no processo n.º 04985/11 que ordenou a baixa da reclamação por si deduzida contra decisão do órgão da execução fiscal, para subir em diferido ao tribunal tributário, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1<sup>a</sup>). A análise sobre o efeito útil da acção não pode de forma alguma passar apenas pela possibilidade de anulação do processado.

2<sup>a</sup>). Mesmo nos casos já consagrados de subida imediata da reclamação, designadamente, pedidos de suspensão da execução ou isenção de garantias, e outros, também nessas situações se poderia anular o processado e recomeçar a execução.

3<sup>a</sup>). Contudo, não se trata de voltar atrás, anular o processado e recomeçar; trata-se sim da análise imediata do pedido e respectivos fundamentos que doutra forma (subida a final) obstarium à atempada administração da justiça.

4<sup>a</sup>). A utilidade de determinada acção judicial e respectivo efeito útil afere-se sim pela análise lógico-racional sobre o pedido da acção e seus fundamentos.

5<sup>a</sup>). Para se concluir pela não apreciação imediata de determinada reclamação, há que ter a certeza que a da apreciação a final, não resulta a perda da tutela judicial contemporânea ao acto.

6<sup>a</sup>). A presente reclamação pretende ver declarada a nulidade da citação por falta de título executivo e respectivos elementos.

7<sup>a</sup>). A falta deles importa, decidindo pela apreciação a final, na perda do efeito útil pois, entre outros fundamentos, impede o exercício do direito de decidir, por qualquer dos efeitos que visa produzir o acto de citação.

8<sup>a</sup>). Se é alegada a nulidade de um acto condicionador de uma série de actos posteriores então porque esses mesmos actos da execução não podem ou devem acontecer antes de realizada a citação equivale a dizer que a execução apenas deveria adquirir ímpeto com a validade da citação.

9<sup>a</sup>). Caso se considere que o pedido de nulidade da citação não deve merecer apreciação imediata, o executado sem conhecimento da razão de ser da execução (liquidações e respectivos elementos e fundamentos) verá prosseguir contra ele uma execução, sem que em bom rigor possa decidir por qualquer forma de pagamento, pedido de pagamento em prestações, dação em pagamento ou apresentação de oposição e consequentemente, requerer a suspensão da execução.

10<sup>a</sup>). E, se o executado se encontra impossibilitado, por falta de conhecimento dos valores geradores da execução, do exercício dos seus direitos, alguns dos quais susceptíveis de reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT, como é o caso do indeferimento de pedido de suspensão da execução por força de eventual impugnação do tributo, é a impossibilidade do exercício desse direito, que denominamos de perda da tutela judicial efectiva.

11<sup>a</sup>). Donde, não sendo apreciada de imediato a presente reclamação, a execução prosseguirá os seus trâmites legais de penhora e venda de bens da executada, o que, necessariamente resultaria num prejuízo irreparável para a executada.

Termos em que, nos melhores de direito, devem as presentes alegações ser aceites, por estarem em tempo, concedendo-se provimento ao recurso, por provado, devendo a douta decisão do Tribunal ad quem, decidir pela revogação do douto Acórdão do TCA Sul, determinando a apreciação imediata da reclamação do acto do órgão da execução fiscal, na medida em que a sua apreciação a final, resultaria num prejuízo irreparável para a executada.

2.O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer de fls. 189 no qual defende a não admissão do recurso por não ser aplicável em processo tributário o art<sup>o</sup> 150<sup>o</sup> do CPTA.

3.Com interesse para a decisão foram dados como provados no citado Acórdão, os seguintes factos:

I)No SF de Santarém foi instaurado, em 11-01-2011, o processo de execução fiscal n.º 2089201101004212 contra a reclamante (fls. 1 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

II) Execução fiscal instaurada com base em certidão de dívida do IAPMEI, no montante de € 28.121,82 como consta de fls. 7 cujo conteúdo se dá por reproduzido.

III) Foi remetida carta registada com aviso de recepção para citação da reclamante nos termos que constam de fls. 19 e segs. recepcionada em 12-01-2011 (fls. 19 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

IV) Os Serviços Centrais remeteram outra citação, por carta registada, com o n.º RQ222868005PT (fls. 19 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

V) Que foi recebida em 17-01-2011 (fls. 19 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

VI) Por requerimento de 14-02-2011 a reclamante refere que a citação não era acompanhada dos títulos executivos, nem tão pouco consta do documento de citação, informações obrigatórias a uma regular citação. Requeriu a nulidade da citação por não perceber a razão do valor, e não de qualquer outro, origem e montante dos juros de mora, e bem assim a data e situação que lhe dá causa (fls. 21 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

VII) Por despacho do Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças de 15-03-2011, foi indeferida a pretensão (fls. 26 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

VIII) A reclamante deduziu oposição à execução nos termos que constam da petição inicial junta a fls. 65 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido.

IX) Apresentada no SF em 14-02-2011 (fls. 65 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

X) O processo de execução apresenta, para além da certidão referida em II), o contrato de concessão de incentivos financeiros celebrado entre o IAPMEI e a ora reclamante (cfr. fls. 8/15, a proposta DJA/Nº1121 que incorpora a decisão de resolução do contrato (cfr. fls.16/17) e a indicação do valor dos pagamentos e cálculo de juros (cfr. fls. 18).

4. Conforme acima referido, vem o presente recurso interposto de acórdão do TCA Sul proferido em sede de recurso de decisão proferida por tribunal tributário.

E refere a recorrente que o recurso é interposto ao abrigo do disposto no art<sup>o</sup> 150<sup>o</sup> do CPTA (v. fls. 161).

Dispõe o citado art<sup>o</sup> 150<sup>o</sup> o seguinte:

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

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

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

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

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

Sendo assim, há que dar agora cumprimento ao n.º 5 desta norma, adaptada ao Contencioso Tributário, apurando-se se, efectivamente, ocorrem os requisitos enunciados no n.º 1 acima transcrito.

4.1. Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Prf<sup>o</sup> Mário Aroso, quando escreve 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.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental

b) de a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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” (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011- Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07- Processo 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”.

4.2. Ora, se examinarmos as conclusões das alegações, verificamos que a recorrente se limita a discordar do acórdão do TCA Sul, sem invocar qualquer dos fundamentos exigidos pelo artº 150º do CPTA para que este Supremo Tribunal aprecie o seu recurso.

Quer dizer, a recorrente veio interpor o presente recurso como se de um recurso ordinário se tratasse, esquecendo que não estamos perante 3º grau de jurisdição, o qual foi extinto na jurisdição tributária pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

5. Nestes termos e uma vez que não se verificam os requisitos exigidos pelo n.º 1 do artº 150º do CPTA, acorda-se em não admitir o presente recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2012. – Valente Torrão (relator) — Pimenta do Vale — Casimiro Gonçalves.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Tributação em IRS a título de mais-valias. Propriedade plena e nua propriedade. Aplicação do disposto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88.*

### Sumário:

*I — De acordo com o artigo 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro: «Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código».*

- II — De acordo com o artigo 43.º, n.º 2 do CIRS, em vigor à data dos factos: «1 — Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre sucessões e doações.
- III — Ainda de acordo com o artigo 3.º, parágrafo 1.º do CISISSD — «Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada».
- IV — Deste modo, apesar de adquirida parte da nua propriedade do imóvel anteriormente à entrada em vigor do CIRS, há lugar a tributação de mais-valias se o usufruto se extinguiu após esta entrada em vigor, tendo-se consolidado a propriedade plena em 1990.

Processo n.º 201/11-30.

Recorrente: Herdeiros de Inês Maria Afonso Esquível de Faria e outros.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Inês Maria Afonso Esquível de Faria e marido, melhor identificados nos autos, vieram recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo de Sintra, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziram contra a liquidação adicional referente ao ano de 2000 no montante de € 4.064,71 mais € 888,76 a título de juros compensatórios apresentando, para o efeito, alegações nas quais concluem:

A) A recorrente não se conforma com a decisão do TAF de Sintra que considerou sujeitos a tributação em IRS, categoria G - Mais Valias - os ganhos resultantes da alienação de imóvel cuja nua propriedade foi adquirida em 1975 e a consolidação da plena propriedade ocorreu, por extinção dos usufrutos que oneravam a propriedade, em 1990.

B) As razões da discordância jurídica relativa da recorrente relativamente ao enquadramento dado aos factos do presente processo são de dupla ordem: (i) relativa à definição do momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos de aplicação da norma transitória prevista no art. 5º do DL n.º 442/88 e (ii) relativa a uma alegada aquisição do usufruto sobre um nove avos do imóvel em 1990.

C) A recorrente adquiriu a nua propriedade do imóvel em 1975 por escritura pública de compra e venda, sendo esse direito onerado com dois usufrutos que se extinguíram em 1976 e 1990, pelo que nos termos do art. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88 deve considerar-se que estão fora do âmbito de incidência objectiva do CIRS porquanto se estabelece nesse artigo que “os ganhos que não eram sujeitos a Imposto de Mais Valias, não são sujeitos a IRS, se a aquisição dos bens ou direitos tiver sido efectuada depois de 01/01/1989”.

D) A aquisição do imóvel pela recorrente ocorreu em 1975 quando a recorrente adquiriu a nua propriedade do imóvel por escritura pública e não em 1990, como o TAF de Sintra considerou por aplicação da ficção prevista no art. 3º n.º 1 e 21º CISDMSISD relativa ao momento em que se verifica a “transmissão fiscal” relevante para efeitos de tributação em IS.

E) Não se trata aqui de apurar o que constitui uma transmissão relevante para efeitos de apuramento de mais valias, como fez o TAF de Sintra, mas antes verificar o preenchimento da norma transitória prevista no art. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88 sendo que para que esteja verificada a condição prevista nesse artigo, e portanto não estejam sujeitos ao apuramento de mais-valias na respectiva alienação, apenas se exige que os imóveis, tenham sido adquiridos previamente a 01.01.1989.

F) No presente caso nenhuma dúvida jurídica, ou sequer fiscal, se pode colocar de que a Impugnante Inês adquiriu a nua propriedade do imóvel em causa em 1975. E nenhuma razão existe para aplicar a ficção prevista no art.º 3º n.º 1 do CIMSISD que apenas visa determinar o momento relevante para efeitos fiscais em que ocorre a “transmissão” e não o momento em que ocorreu a “aquisição” como refere o art. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88, sendo certo que a “aquisição” é necessariamente anterior à “transmissão” (alienação posterior do imóvel que gera a mais-valia).

G) Por outro lado, a aplicação do art.º 3º, n.º 1 do CIMSISD também não seria possível por força do disposto imperativamente no art.º 11º da LGT que implica que a existir algum tipo de lacuna que exigisse o recurso a analogia, esta se faça por recurso aos termos próprios dos ramos de direito a que respeitam e não por referência a uma norma como o art.º 3º, n.º 1 do CIMSISD que já não está, nem estava em vigor, nem sequer se refere ao momento relevante da aquisição de imóveis (como exige o art.º 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88), mas sim ao da respectiva transmissão, que, de todo, não releva

para efeitos de aplicação do art.º 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88. Sendo certo que o art.º 3.º, n.º 1 do CIMSISD é uma norma excepcional que não admite analogia nem interpretação extensiva por ter sido criado para alterar o momento em que o imposto [municipal sobre imóveis] seria devido nos termos gerais (na data da aquisição da nua propriedade e não na data da consolidação da plena propriedade por extinção do usufruto).

H) Assim, nenhuma razão existe para excluir do âmbito de incidência da norma prevista no art.º 5.º do DL n.º 442-A/88, a factualidade subjacente ao presente caso, sendo, portanto, ilegal, a liquidação adicional de mais-valias efectuada aquando da transmissão efectuada pela Impugnante Inês, em 1990, do imóvel que adquiriu em 1975.

I) A recorrente também não se conforma com a afirmação não justificada do TAF de Sintra de que não lhe assiste razão porque como se extrai do Relatório de Inspeção, a determinação da matéria tributável foi apurada de acordo com as regras previstas no art.º 45.º, n.º 2 do CIRS e 4.º regra do art.º 31.º do CIS”.

J) Essa afirmação do TAF de Sintra embora não seja justificada pelo Tribunal baseia-se necessariamente na opinião da Administração Fiscal que considerou que o óbito da usufrutuária Teresa Esquível gerou uma transmissão e aquisição autónoma, e a título gratuito, do direito de usufruto autónomo sobre um terço do Imóvel pela Impugnante Inês, o que de todo contraria regras básicas de direito civil e de direitos reais.

K) Na verdade, apenas existiu um acto de aquisição, em 1975 (da nua propriedade) e por força do princípio da elasticidade dos direitos reais, após a extinção dos usufrutos que oneravam a propriedade, uma consolidação da propriedade plena em 1990. Pelo que, a Impugnante Inês não adquiriu o direito a 1/3 do usufruto em 1990 (após a entrada em vigor da CIRS), tendo-se, diversamente, apenas verificado uma expansão do direito de propriedade.

L) A posição defendida na sentença do TAF de Sintra conduz a uma grosseira violação do princípio da legalidade e das mais elementares regras de interpretação e integração de lacunas da norma fiscal e implicaria chegar-se a uma situação em que pura e simplesmente não se poderia determinar a matéria tributável (por ser impossível o cálculo do valor de realização por decomposição do preço de venda do direito de propriedade em diversas parcelas menores).

M) Uma vez que as normas de determinação da matéria colectável são normas de incidência, sujeitas ao princípio da legalidade tributária e sujeitas a reserva de lei da Assembleia da República (cfr. art.º 103.º e art.º 165.º da CRP, o recurso a analogia como pretende a Administração Fiscal, e foi sancionado pelo TAF de Sintra, é inconstitucional e ilegal.

N) Pelo exposto, não existe *in casu* nenhum facto tributário, nenhum facto que caia no âmbito de aplicação das normas de incidência tributária pelo que a liquidação impugnada é ilegal por violação, entre outros, do disposto nos arts. 103.º e 165.º da CRP, 10.º, 44.º e 45.º do CIRS, 11.º da LGT e 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro e como tal deve ser considerada pelo STA, com as legais consequências.

Termos em que deve concluir-se pela procedência do presente recurso, anulando-se o acto de liquidação adicional de IRS n.º 2004 5004261885, referente ao exercício de 2000, do qual resultou imposto a pagar no montante de €4.064,71, incluindo o montante de € 888,76 a título de juros compensatórios, por ser legal, com o que se fará a devida e costumada

JUSTIÇA!

II. A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

III. O MP não emitiu parecer.

IV. Já no decurso do presente recurso a impugnante, ora recorrente, faleceu, tendo ocorrido a habilitação legal dos seus herdeiros para prossecução dos presentes autos (v. apenso).

V. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) Mediante escritura pública lavrada a 03.03.1975 no Segundo Cartório Notarial de Braga, Domingos de Araújo Afonso, declarou vender a, Inês Maria de Araújo Esquível de Faria, ora Impugnante, Maria Rita de Araújo Afonso Esquível Braga e Maria Teresa de Araújo Afonso Esquível Pinto Machado o seu direito de propriedade do imóvel sobre dois terços do imóvel sito na Rua do Carvalhal n.º 35 e 41, freguesia de Braga, inscrito na matriz da referida freguesia sob o artigo 201, e descrito na conservatória do Registo Predial de Braga, reservando para si o usufruto.(Doc. n.º 2 junto à p.i.)

B) Mediante escritura pública lavrada a 18.11.1975 no Segundo Cartório Notarial de Braga, a mãe da Impugnante, Teresa das Neves de Araújo Afonso Esquível, doou às filhas, Inês Maria de Araújo Esquível de Faria, Maria Rita de Araújo Afonso Esquível Braga e Maria Teresa de Araújo Afonso Esquível Pinto Machado o seu direito de propriedade sobre um terço do imóvel a que alude a alínea A) do probatório reservando para si o usufruto. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

C) No dia 21.10.1976, faleceu Domingos Araújo Afonso. (Doc. a fls não numerada junta ao processo administrativo tributário)



D) No dia 04.03.1990 (e não 1999, como por lapso ficou escrito na decisão recorrida – v. assento de óbito constante do apenso) faleceu Teresa das Neves de Araújo Afonso Esquível. (Doc. a fls. não numerada junta ao processo administrativo tributário).

E) Mediante escritura pública lavrada a 14.07.2000 no Segundo Cartório Notarial de Braga o imóvel a que alude a alínea A) do probatório foi vendido pelo preço de € 1.496.593,69, cabendo à Impugnante, e a cada uma das demais comproprietárias, um terço daquele valor. (Doc. n.º 4 junto à p.i.)

F) Em 27.04.2001, a Impugnante apresentou declaração oficiosa Mod. 3 de IRS referente ao exercício de 2000. (Cfr. informação a fls. 51 do processo administrativo tributário em apenso)

G) Em 25.10.2004 foi emitida declaração oficiosa na qual foi acrescido um anexo G no qual foi declarado que por escritura de 14.07.2000 a Impugnante procedeu à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. (Cfr. informação a fls. 51 do processo administrativo tributário em apenso)

H) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 33018, foi levada a efeito um controlo fiscal interno dos rendimentos derivados da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis - Categoria G, que a Impugnante auferiu no exercício de 2000.

I) Na sequência da acção inspectiva a que alude a alínea G) do probatório foi elaborado o Relatório Final do qual se destaca:

**«II- Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria colectável.**

*Da verificação tributária constatamos que o sujeito passivo em causa, tendo auferido no exercício de 2000 rendimentos derivados da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis Categoria G não declarou o respectivo ganho na declaração de IRS de 2000. O valor da venda do imóvel foi de 300.000.000\$00 (1 496.89 69€) correspondendo o valor de 49.879,79 à quota parte de 1/3 do usufruto (300.000.00x0,10:10 0.000.000\$00= 49.879,79 €- regra 4ª do art. 31 do IMSSD) do prédio sito R. do Carvalho n.º 35, 39 e 41 na freguesia de Braga (S. João do Souto), adquirido por óbito de Teresa das Neves de Araújo Afonso Esquível em 04/03/1990 com 86 anos de idade, conforme elementos fornecidos pelo sujeito passivo e Conservatória do Registo Civil de Braga.*

*Os rendimentos auferidos consubstanciam rendimentos da categoria G (vide informação da Direcção de Serviços do IRS anexa), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do CIRS e como tal são sujeitos à tributação em sede de IRS, de acordo com as regras estatuidas na alínea a) do n.º 4 do artigo 10º e atendendo ao preconizado nos art.s 44º e 45º do referido diploma legal.*

*De acordo com os elementos disponíveis neste Serviço não se verificam as condições previstas no n.º 5 do art.º 10º do CIRS quanto à exclusão da tributação dos referidos rendimentos.*

**IV. Direito de Audição/Fundamentação**

*O s.p. exerceu o seu direito de audição nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 60º da LGT e art.º 60º do RCPIT, tendo apresentado para o efeito uma exposição por escrito.*

*I- Nessa exposição o s.p. não traz elementos novos ao processo, alegando que tendo sido adquirida a propriedade em 1975, ou seja antes da entrada em vigor esta transmissão estaria excluída da tributação em IRS. É de referir que na liquidação em causa se teve esse facto em consideração, tendo-se procedido apenas à tributação da parte correspondente ao usufruto à data do óbito da usufrutuária.*

*Não tem assim razão o sujeito passivo, pois atendendo-se ao estipulado no n.º 1 do art.5º do DL. 442-A/88 fica sujeita a IRS a alienação de direitos reais sobre imóveis se a aquisição desses direitos tiver ocorrido após a entrada em vigor do código do IRS.*

*Não distingue a lei neste caso o art.º 10º do CIRS quanto à sujeição a IRS dos ganhos obtidos na alienação de direitos reais sobre bens imóveis, entre os vários direitos reais sejam eles universais quanto aos poderes que à coisa se podem referir; sejam eles menores ou parcelares.*

*De acordo com o art.º 1443º e 2476º do Código Civil com a morte do usufrutuário houve uma consolidação de poderes até aí dispersos pelos nu-proprietários e pela usufrutuária.*

*Tendo falecido a usufrutuária em 04.03.1990, consolida-se a propriedade em data posterior a 31.12.1988 e conseqüentemente não se verificam as condições estatuidas na referida norma de exclusão tributária. (...)*

*No entanto assiste razão ao sujeito passivo quanto à percentagem do usufruto consolidado em 04-03-1990. Foi considerado, erradamente, o valor do usufruto na totalidade quando deveria ter sido apenas a parte correspondente a 1/3 do mesmo, uma vez que a usufrutuária detinha apenas 1/3 desse direito, assim teremos:*

*AxBxCxD*

*Em que*

*A - Valor de venda do imóvel*

*B - Quota do sujeito passivo*

*C - Percentagem a que se refere regra 4ª do art.º 31º do IMSSD*

*D - Quota parte do usufruto detida por Teresa das Neves de Araújo Afonso Esquível*

*Assim teremos 3000.000.000\$00 x1x0,10x1—3 333.333\$00*

*3.333.333\$00— 16.626,59€*

(...)

Cálculo das Mais Valias Fiscal {MVF}

$MVF = 8VR - VA \times Coef$  x 0,5

Sendo

VR - Valor de realização (Artº. 44º do CIRS)

VA - Valor da aquisição (Artº. 45º do CIRS)

Coef- Coeficiente de desvalorização da moeda (Artº. 50º do CIRS -vide Portaria 390/2000, de 07/07)

0,5- (nº 2 do Artº. 43º do CIRS)

Assim teremos,  $(16.626,59 - 469,75 \times 1,59) \times 0,5 = 7.939,84$ ". (Doc, a fls. 89 a 94 do processo administrativo tributário)

J) Com base no cálculo que antecede foi emitida a liquidação adicional de IRS n.º 2004 5004261885, relativa ao exercício de 2000, no montante de € 4.064,71 a título de imposto e € 88,76 a título de juros compensatórios, com data limite de pagamento voluntário a 05.01.2005. (Doc. n.º 1 junto à p.i.)

L) Em 04.05.2005 deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos autos).

**VII.** A questão a conhecer nos autos é a de saber se, adquirida a nua propriedade do imóvel antes da entrada em vigor do CIRS, a consolidação da propriedade plena com a extinção do usufruto já em 1990, permite a aplicação do disposto no artº 5º, n.º 1 do DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

A decisão recorrida entendeu que, tendo os impugnantes adquirido a nua propriedade de um terço do imóvel por doação em 13.11.1975, com a extinção do usufruto em 04.03.1990, por óbito da usufrutuária, foi nesta data que se consolidou a propriedade plena na titularidade dos impugnantes. E, assim, considerando-se que a transmissão para efeitos fiscais ocorreu nesta última data, não é aplicável o disposto naquele artº 5º, n.º 1.

Os recorrentes, por sua vez, entendem que a aquisição do imóvel ocorreu em 1975 quando a recorrente adquiriu a nua propriedade do imóvel por escritura pública e não em 1990, sendo certo que a ficção prevista no artº. 3º, n.º 1 do CIMSISD apenas visa determinar o momento relevante para efeitos fiscais em que ocorre a "transmissão" e não o momento em que ocorreu a "aquisição" como refere o artº. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88, sendo certo que a "aquisição" é necessariamente anterior à "transmissão" (alienação posterior do imóvel que gera a mais-valia).

Por outro lado, a aplicação do artº. 3º, n.º 1 do CIMSISD também não seria possível por força do disposto imperativamente no artº. 11º da LGT que implica que a existir algum tipo de lacuna que exigisse o recurso a analogia, esta se faça por recurso aos termos próprios dos ramos de direito a que respeitam e não por referência a uma norma como o artº. 3º, n.º 1 do CIMSISD que já não está, nem estava em vigor, nem sequer se refere ao momento relevante da aquisição de imóveis (como exige o artº. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88), mas sim ao da respectiva transmissão, que, de todo, não releva para efeitos de aplicação do artº. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88. Sendo certo que o artº. 3º, n.º 1 do CIMSISD é uma norma excepcional que não admite analogia nem interpretação extensiva por ter sido criado para alterar o momento em que o imposto [municipal sobre imóveis] seria devido nos termos gerais (na data da aquisição da nua propriedade e não na data da consolidação da plena propriedade por extinção do usufruto).

Na verdade, apenas existiu um acto de aquisição, em 1975 (da nua propriedade) e por força do princípio da elasticidade dos direitos reais, após a extinção dos usufrutos que oneravam a propriedade, uma consolidação da propriedade plena em 1990 pelo que, a Impugnante Inês não adquiriu o direito a 1/3 do usufruto em 1990 (após a entrada em vigor da CIRS), tendo-se, diversamente, apenas verificado uma expansão do direito de propriedade.

Assim, nenhuma razão existe para excluir do âmbito de incidência da norma prevista no artº. 5º do DL n.º 442-A/88, a factualidade subjacente ao presente caso, sendo, portanto, ilegal, a liquidação adicional de mais-valias efectuada aquando da transmissão efectuada pela Impugnante Inês, em 1990, do imóvel que adquiriu em 1975.

Vejamos então se a decisão recorrida violou as normas referida na conclusão da alínea N) das alegações.

**VIII.** O artº 5º, n.º 1 do DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, estabelece o seguinte:

*"Artigo 5º*

***Regime transitório da categoria G***

*1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao*

*IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.*

Por sua vez, o artº 10º, n.º 1 do mesmo diploma, diz o seguinte:

*“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*

*a)*

*b) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...”*

Temos então de apurar se o imóvel a que se refere a alínea E) do probatório supra se pode considerar adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, uma vez que nessa data os recorrentes (e outros) eram já titulares de dois terços da propriedade plena e de um terço da nua propriedade (v. alíneas A), B) e C) do probatório).

Ora, desde já diremos que, relativamente a este terço do imóvel, não pode o mesmo considerar-se adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, pela simples razão de que a propriedade plena só se consolidou com a extinção do usufruto da falecida Teresa das Neves Esquível, cujo óbito ocorreu em 04.03.1990.

Isto mesmo resulta do disposto nos artºs 1443º e 1476º do Código Civil.

No âmbito tributário, estabelecia o artº 43º do CIRS, na versão em vigor em 1990:

*“1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre sucessões e doações.*

*2. Não havendo lugar à liquidação do imposto referido no número anterior, considerar-se-ão os valores que lhe serviram de base, caso fosse devido, determinados de acordo com as regras próprias daquele imposto.”*

Neste particular, há que ter em atenção o disposto nos artºs 21º e 3º parágrafo 1º do CIMSISD, que estabelecem, respectivamente o seguinte:

*“Artigo 21º - Quando a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, o imposto será liquidado pelo valor que os bens tiverem na altura em que o adquirente efectuar a consolidação da propriedade com o usufruto, tendo em conta:*

*“Artigo 3º- O imposto sobre as sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários.*

*§ 1º - Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada”.*

Conforme se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 06.06.2007- Processo n.º 0157/07), por estas normas se conclui que se *“pretendeu sintonizar o conceito de transmissão gratuita para efeitos de IRS com o que resulta do CIMSISD, devendo entender-se que se opera uma transmissão a título gratuito quando ocorrer um facto susceptível de servir de base de incidência a imposto sobre as sucessões ou doações, independentemente de o imposto ser, no caso, devido”.*

E, assim, e como também se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 27.11.1991- Processo n.º 013637, *“para efeitos de imposto sobre as sucessões e doações só é considerada transmissão a transferência real e efectiva dos bens, não se verificando tal transmissão, entre outros casos, nas sucessões de propriedade separada do usufruto sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada”.*

E, deste modo, a transmissão fiscal pode, assim, coincidir, ou não, com a transmissão civil dos bens, só aquela relevando, porém, para efeitos de tributação.

No caso dos autos, como se referiu, tendo havido aquisição da nua propriedade em 1975, só em 1990, com o falecimento da usufrutuária Teresa Esquível se consolidou a propriedade plena da impugnante (e outros herdeiros) quanto a um terço do respectivo prédio.

E, ao contrário do alegado pelos recorrentes, chega-se a esta solução, não por interpretação extensiva ou analógica de preceitos, mas antes por aplicação de preceitos para os quais o CIRS remete directamente (v. o artº 43º acima transcrito). Deste modo, não se mostra violada nenhuma das normas referidas na conclusão da alínea N).

Improcedem, pelo que ficou dito, todas as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

**IX.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

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

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

**Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.****Assunto:**

*Embargos de terceiro.*

**Sumário:**

- I — Sendo o acto de compensação de créditos, praticado no âmbito do processo executivo, um acto jurídico de extinção do crédito tributário, o mesmo não representa nem consubstancia um acto de penhora ou de apreensão de bens, nem desempenha, sequer, esse papel, pelo que não pode ser objecto de embargos de terceiro por parte do cônjuge do executado.*
- II — Esse acto deve ser atacado através de reclamação para tribunal, nos termos previstos no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que este meio processual pode ser utilizado por qualquer interessado afectado nos seus direitos ou interesses legítimos pelos actos que são praticados na execução fiscal.*

Processo n.º 245/11-30.

Recorrente: Rosa Maria Ferreira dos Reis.

Recorrido: Fazenda Pública e José Carlos da Silva Bessa.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1. ROSA MARIA FERREIRA DOS REIS**, com os demais sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que absolveu a Fazenda Pública da instância de embargos de terceiro deduzidos contra o acto de compensação realizado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3506199701004573 e apensos que reverteu contra o cônjuge da embargante, José Carlos da Silva Bessa, para cobrança de dívidas de IVA dos anos de 1996 a 2000.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. A Recorrente é casada em regime de separação absoluta de bens. E, tempestivamente, apresentou a declaração de IRS, conjuntamente com a do seu marido, conforme era exigido pela F.P. relativa ao ano de 2004. Os rendimentos mencionados nessa declaração, foram exclusivamente auferidos, nesse ano, pela Recorrente. Feita a liquidação, a F.P. reconheceu, em notificação adrede remetida à Recorrente, a obrigação de reembolsar a Recorrente - ou ela e seu marido - em quantia de 4.873,47 (quatro mil oitocentos e setenta e três euros, e quarenta e sete cêntimos), correspondente a retenção de IRS, pago em excesso, no ano de 2004. Entretanto, no Serviço de Finanças da Maia-2, corria (e corre) uma execução fiscal contra o marido da Recorrente, instaurada por reversão contra ele de uma dívida de uma sociedade da qual foi gerente. Com base no crédito da F.P. contra o marido da Recorrente, cuja satisfação a F.P. exige nesse processo contra o marido da Recorrente, a F.P. não reembolsou a Recorrente daquela quantia, comunicando-lhe que a afectou, por compensação, ao pagamento da dívida fiscal do seu marido.

2. Ao receber tal comunicação, a Recorrente apresentou tempestivamente embargos de terceiro contra o acto que a privou daquela quantia, que lhe pertence por inteiro (ou, pelo menos, na proporção de metade ou como meeira). Na decisão de que se recorre, e com base na posição intentada pela F.P., foi considerado que o acto não era passível de impugnação por embargos de terceiro, mas de reclamação nos termos do art.º 279.º do CPPT, e a F.P. foi absolvida da instância.

3. A decisão é insustentável, e assenta na confusão entre decisões interlocutórias, proferidas no decurso do processo de execução pelo órgão de execução fiscal, que podem afectar interesses do executado ou de terceiros que já passaram a ser intervenientes no processo (cônjuge, credores com garantias reais, preferentes, adquirentes de bens penhorados, etc.), e actos administrativo-tributários ou executivos que afectem o património de pessoas que não são parte - a qualquer título - no processo executivo.

4. A serem as coisas como a Recorrida pretende, e o Tribunal corroborou, o património de qualquer pessoa, que não é executada nem parte no processo de execução fiscal, pode ser violado, e as suas garantias de defesa, em meios e tempo, serão muito menores que as do executado.

5. Na verdade, as normas que a seguir se invocam (do CPPT) revelam que o património do devedor tributário só pode ser penhorado depois de observado o seguinte:

i) Ser determinado um crédito tributário nos termos do art. 148º e aberto o respectivo processo de execução, com base em título que determine os fins e limites da execução, nomeadamente a natu-

reza e montante do crédito, e identifique o credor e correlativo devedor (arts. 148º, 152º, 153º e segs. e 162º);

ii) Ser proferido despacho pelo funcionário competente do órgão de execução que aprecie a validade do título e os pressupostos relativos à identificação do credor e devedor, e no qual ordene a citação do devedor, de modo a que este fique ciente da natureza e em montante da dívida e da identidade do credor, e que também fique ciente de que tem 30 dias para pagar a dívida ou opor-se à execução, sob pena de nulidade insanável, se a citação não respeitar os tais requisitos previstos na lei e o título enfermar de vícios (arts. 188º, 35º, 189º, 190º e 203º e 165º).

iii) A penhora só pode ser feita após o transcurso do prazo para o executado fazer o pagamento e para se opor (art. 215º). Estas normas consubstanciam garantias legais do executado.

6. A penhora em processo executivo pode lesar (nomeadamente pelo facto de constituir desapossamento e cisão do poder de disposição) os direitos do cônjuge do executado sobre esses bens, porque esse cônjuge é meeiro desses bens, comproprietário ou contitular ou seu exclusivo titular, ou até de bens de terceiros, em relação a ambos os cônjuges. (*Mutandis mutandis*, a lesão pode ser feita através de outro acto que não a penhora, sendo certo que o acto de compensação de créditos do executado ou de terceiro na satisfação do crédito do credor tributário é uma penhora efectiva). Nestas circunstâncias, o lesado - cônjuge ou terceiro - ou tem garantias processuais idênticas às do executado ou não tem. Obviamente, sob pena de crassa inconstitucionalidade, estes não podem deixar de ter as mesmas garantias, sendo por isso que o cônjuge meeiro tem direito à citação, para defender os seus interesses, previsto no art. 239º do CPPT, enquanto o terceiro tem o direito a embargos de terceiro, nos termos do art.º 237º e segs.

7. Quando a F.P. penhora, apreende ou subtrai, por qualquer modo ou acto, bens comuns do casal e não cita o cônjuge do executado, o cônjuge não executado tem o direito de defesa do seu direito pela via de embargos de terceiro, e será também essa a via, quando o bem é exclusivamente seu ou em contitularidade com o cônjuge executado.

8. Por isso, a interpretação sistemática e teleológica da lei revela que o art. 279º do CPPT apenas se aplica a situações em que o executado ou terceiro já são parte interessada nos autos, quer porque para ele foram citados ou porque nele já intervieram espontaneamente.

Como a decisão recorrida violou as normas invocadas nestas conclusões, bem como aquela em que louva, deverá ser revogada e os autos prosseguirem os seus termos.

**1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.**

**1.3.** Por acórdão proferido a fls. 135/138, o Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, no entendimento de que este se restringia exclusivamente a matéria de direito, sendo, assim, da competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

**1.4.** Remetidos os autos ao STA, veio o Exm.º Procurador Geral Adjunto emitir parecer no sentido da incompetência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para o conhecimento do recurso, com o argumento de que a recorrente invoca na 1ª conclusão um facto não contemplado no probatório da sentença, do qual pretende extrair relevantes consequências jurídicas - no sentido da ilegalidade do acto de compensação de créditos efectuado na execução fiscal.

Notificadas as partes do teor deste parecer, nada disseram.

**1.5.** Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir, em conferência, as questões colocadas.

**2. A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:**

a) Foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3506199701004573 e Aps. contra “Tecni-maia - Sociedade Técnica para Indústrias Alimentares, Ldª” a correr termos no Serviço de Finanças de Maia 2, por dívida de IVA, no valor total de 180.503,03 euros — cfr. informação de folhas 20 dos presentes autos;

b) A execução identificada na alínea a) foi revertida contra José Carlos da Silva Bessa e outros — cfr. informação de folhas 39 dos autos;

c) A agora embargante, Rosa Maria Ferreira dos Reis contraiu matrimónio com o revertido, identificado na alínea anterior, sob o regime de separação absoluta de bens — cfr. folhas 2 dos autos;

d) Tendo por base a declaração de rendimentos de IRS, relativa ao ano de 2004, apresentada pelos sujeitos passivos identificados nas alíneas b) e c) desta matéria de facto, foi emitida a liquidação n.º 20054003091829, da qual resultou um reembolso no montante de 4.873,47 euros — cfr. informação de folhas 39 dos autos.

e) O valor do reembolso foi aplicado por compensação das dívidas do revertido identificado na alínea b), no processo executivo identificado na alínea a) — cfr. informação de folhas 39 e 39 v. dos autos.

f) O revertido e a agora embargante foram notificados da compensação efectuada em 23.09.2005 — cfr. folhas 36 e 36v. dos autos;

g) Os presentes embargos foram deduzidos em 21.10.2005 — cfr. folhas 2 dos autos.

3. Em face do teor das conclusões da alegação e da posição adoptada pelo Ministério Público, as questões que se colocam são as de saber se este Tribunal é competente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e, no caso afirmativo, se a sentença padece de erro de julgamento por ter considerado que a embargante, ora recorrente, incorreu em erro na forma de processo que utilizou para obter a revogação do acto de compensação efectuado no processo de execução fiscal instaurado contra o seu cônjuge.

**3.1.** Importa conhecer, em primeiro lugar, a questão de incompetência suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, já que esse conhecimento precede o de qualquer outra (artigo 16.º do CPPT e artigos 101.º e 102.º do CPC), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento das demais questões suscitadas no recurso.

Aquele Ilustre Magistrado defende que este Tribunal deve ser julgado incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso porquanto a embargante, ora recorrente, invoca na 1ª conclusão um facto não contemplado no probatório da sentença – traduzido na alegação de que os rendimentos indicados na declaração de IRS foram exclusivamente auferidos por si - do qual pretende extrair relevantes consequências jurídicas - no sentido da ilegalidade do acto de compensação de créditos efectuado na execução fiscal – existindo, assim, divergência com o decidido em sede de matéria de facto.

Vejamos.

Tal como resulta da normatividade inserta no ETAF, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito [*artigo 26.º, alínea b)*], constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete conhecer “*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*” [*artigo 38.º, alínea a)*].

E daí que, para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, importe olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, perante elas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto - seja porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, seja porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, seja porque invoca factos que não foram dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa.

Por conseguinte, a actual jurisprudência deste Tribunal entende que, mesmo no caso de serem invocados factos novos, há que ponderar se eles são ou não, em abstracto, relevantes para a decisão da questão colocada em sede de recurso, não bastando invocar factos que o tribunal recorrido não estabeleceu para se concluir, de forma imediata, que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito. Se esses factos forem, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados, e a matéria colocada for exclusivamente de direito, o Supremo Tribunal Administrativo será ainda competente para conhecer do recurso (¹).

No caso dos autos, a factualidade vertida na 1ª conclusão – de que os rendimentos mencionados na declaração de IRS relativa ao ano de 2004 foram auferidos exclusivamente pela embargante – embora não conste do probatório fixado, nenhum relevo tem para o conhecimento da questão colocada neste recurso, que se traduz unicamente em saber se ocorreu ou não erro na forma de processo utilizada para atacar o acto de compensação.

Com efeito, de acordo com o quadro conclusivo da recorrente, a única questão colocada é a de saber se, tendo-se efectuado, no âmbito de execução fiscal, a compensação da dívida exequenda com um crédito proveniente de reembolso de IRS, o cônjuge do executado pode utilizar o meio processual dos embargos de terceiro para combater e anular esse acto de compensação de créditos tributários. Trata-se, portanto, de desenvolver uma mera actuação em sede de interpretação e aplicação de normas jurídicas, e a factualidade alegada na conclusão 1ª é, em abstracto, indiferente para o julgamento dessa questão, não tendo quaisquer consequências jurídicas para a sua decisão (o que já não aconteceria se a questão decidenda residisse na legalidade desse acto de compensação).

A matéria em discussão neste recurso resolve-se, pois, mediante uma exclusiva actividade de interpretação e aplicação de comandos legais, não se vislumbrando necessidade de dirimir qualquer tipo de controvérsia factual.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada, declarando-se este Tribunal competente para conhecer do recurso, pois que versa exclusivamente matéria de direito.

**3.2.** A questão fulcral do presente recurso consiste em saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento por ter considerado que a embargante incorreu em erro na forma de processo utilizada para obter a pretendida anulação do acto de compensação efectuado no processo de execução fiscal que contra o seu cônjuge reverteu.

Segundo a decisão recorrida, «Resulta do alegado que a embargante pretende questionar os fundamentos da compensação efectuada. (...) Acto de compensação, que mais não é do que uma causa de extinção de obrigações, de acordo com a jurisprudência dominante (...).

A embargante veio pedir a revogação do acto de compensação. (...)

Tal pedido é compatível com o processo de “reclamação dos actos do órgão da execução fiscal”, e não o processo de embargos de terceiro. De acordo com o insito no artigo 276º do CPPT “As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal outras entidades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância”. Incorreu-se, pois, em erro na forma de processo.»

E tendo concluído que era inviável a convolação na forma processual adequada, por «resultar da matéria de facto dada como provada que a agora embargante foi notificada em 23.09.2005 do acto de compensação efectuado e que os presentes embargos foram apresentados em 21.10.2005 — cfr. alíneas f) e g). Ou seja, muito tempo após o término do prazo que a Lei dá para deduzir reclamação do acto do órgão da execução fiscal. A convolar-se os presentes embargos em reclamação do acto do órgão da execução fiscal seria de concluir que a mesma era extemporânea, por interposta fora dos 10 dias de prazo para a deduzir, o que se traduziria num acto inútil que a lei proíbe – artigo 137º do CPC», decidiu absolver a Fazenda Pública da instância.

A embargante, ora recorrente, continua, porém, a sustentar que o acto de compensação levado a cabo na execução (pela aplicação de crédito/reembolso de IRS no pagamento da dívida exequenda) é incompatível com o direito a que se arroga sobre esse reembolso, representando uma penhora ou um acto que, tal como a apreensão ou a penhora, a priva de um bem que lhe pertence, afectando o património de uma pessoa que não é parte na execução, sendo, por isso, passível de impugnação por embargos de terceiro. E defende que a reclamação prevista artigo 279.º do CPPT só se aplica quando o executado ou o terceiro já é parte no processo executivo, pois, se assim não for aquele que é estranho ao processo e vê o seu património violado gozará de menores garantias de defesa que o executado ou os intervenientes no processo.

Todavia, e salvo o devido respeito, não lhe assiste razão.

Estabelece o n.º 1 do artigo 237.º do CPPT que «*Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro*».

Donde resulta que os embargos de terceiro são o meio processual adequado para fazer a defesa dos direitos de quem for ofendido - na sua posse ou em qualquer direito cuja manutenção seja incompatível com a realização ou o âmbito da diligência judicial - por um acto de arresto, penhora ou outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens.

E, por isso, os actos lesivos da posse ou do direito de que o terceiro seja titular são, inevitavelmente, o *arresto*, a *penhora* ou outro acto judicialmente ordenado de *apreensão* ou de *entrega* de bens, permitindo-se, desse modo, que os direitos atingidos ilegalmente por esses actos possam ser invocados pelo lesado no próprio processo em que a *diligência ofensiva* teve lugar – em vez de o obrigar à propositura de acções possessórias ou de reivindicação – com o que se pretende obstar, no caso de os embargos se revelarem fundados, à venda de bens de um terceiro e prevenir a necessidade de ulterior anulação da venda no caso de procedência da reivindicação.

Tudo isto melhor se compreende quando se atenta que, processo executivo, a satisfação do direito do exequente é conseguida através da transmissão de direitos do executado, mediante a qual se irá proceder ao pagamento da dívida exequenda, havendo que proceder previamente, para que essa transmissão se realize, à *apreensão* dos bens que constituem o objecto desses direitos. «*É nessa apreensão judicial de bens do executado que se traduz a penhora, que é assim o acto judicial fundamental do processo de execução para pagamento de quantia certa, aquele em que é mais manifesto o exercício do poder coercitivo do tribunal: perante uma situação de incumprimento, o tribunal priva o executado do pleno exercício dos seus poderes sobre um bem que, sem deixar ainda de pertencer ao executado, fica a partir de então especificamente sujeito à finalidade última da satisfação do crédito do exequente, a atingir através da disposição do direito do executado nas fases subsequentes da execução.*» - cfr. JOSÉ LEBRE DE FREITAS, in “*A Acção Executiva*”, pág.177.

E, por isso, como escreve MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, in “*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*”, 2ª ed., pág. 187, os embargos de terceiro «*destinam-se a permitir a reacção de um terceiro contra um acto judicial que ordena a apreensão ou entrega de bens e que ofende a sua posse ou qualquer direito incompatível com a realização do âmbito da diligência*».

Ora, no caso em apreço, não foi praticada na execução fiscal qualquer diligência de *arresto*, *penhora* ou *apreensão* de bens. O que foi praticado foi um acto de compensação de créditos, um acto jurídico que se pode chamar de “encontro de contas” e que constitui uma forma jurídica de extinção da obrigação tributária.

Na verdade, a compensação constitui um instituto jurídico que nasceu no seio do direito civil (cfr. artigo 847.º do Código Civil) <sup>(2)</sup> e encontra previsão no âmbito tributário (cfr. artigo 40.º n.º 2 da LGT e artigos 89.º, 90.º e 90.º-A do CPPT), onde se estabelece que um débito do contribuinte pode

ser compensado com um crédito do mesmo perante a Administração Fiscal e que a compensação pode ter lugar de duas formas: ou por iniciativa do contribuinte, ou oficiosamente pela administração fiscal.

Sendo o acto de compensação um acto jurídico de extinção do crédito tributário, o mesmo não representa nem consubstancia um acto de penhora ou de apreensão de bens, nem desempenha, sequer, esse papel. Pelo que não pode ser objecto de embargos de terceiro, pois, como se viu, esse meio processual destina-se a reagir contra um acto de arresto, penhora ou diligência, judicialmente ordenada, de apreensão ou entrega de bens, e fundamenta-se numa posse ou direito incompatível com a realização ou o âmbito dessa diligência.

Assim sendo, o acto lesivo de compensação de créditos, praticado no âmbito do processo executivo, deve ser atacado através de reclamação para tribunal, nos termos previstos no artigo 276.º do CPPT, segundo o qual «*As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância*».

Na verdade, o artigo 276.º não restringe nem limita o uso desse meio processual ao executado, antes indica, de forma expressa, que a reclamação pode ser utilizada por quem não seja executado, desde que o acto afecte os seus direitos ou interesses legítimos.

Por outro lado, e como é sabido, as normas dos artigos 95.º n.º 1 e 103.º n.º 2 da Lei Geral Tributária – que garantem aos interessados o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos – conferem legitimidade para reclamar de actos praticados na execução fiscal a todo e qualquer interessado que veja os seus direitos e interesse legítimos lesados nesse processo<sup>(1)</sup>. Aliás, se a norma contida no artigo 267.º do CPPT fosse interpretado no sentido de não conferir legitimidade a terceiros, designadamente ao cônjuge do executado, para reclamar de actos que afectam os seus direitos e interesses legítimos, ela seria, na referida interpretação, inconstitucional por violação do artigo 268.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, dado que este preceito garante a qualquer pessoa o direito de impugnação contenciosa de quaisquer actos da administração que lesem os seus direitos ou interesses legítimos. Razão por que JORGE LOPES DE SOUSA defende, na obra citada, que “*a expressão «terceiro» utilizada neste art.º 276.º deve ser entendida com o alcance de referenciar qualquer interessado no processo de execução fiscal que não seja o próprio executado*”.

E dispondo tanto o executado como todos os interessados de igual prazo para utilizar este meio de defesa (10 dias contados da data da notificação do acto lesivo ao interessado – cfr. art.º 277.º do CPPT), não se vislumbra como pode ocorrer a invocada inconstitucionalidade por diminuição de garantias do terceiro relativamente ao executado.

A decisão recorrida decidiu, pois, de acordo com a lei aplicável, não merecendo, quanto a este aspecto, qualquer censura.

E porque também ajuizou bem quando conclui que era inviável a convalidação na forma processual adequada, na medida em que essa convalidação representaria um acto inútil face à extemporaneidade da reclamação – [segundo a materialidade fáctica apurada e que não vem questionada, a ora recorrente foi notificada em 23.09.2005 do acto de compensação e deduziu os embargos em 21.10.2005, ou seja, muito tempo após o término do prazo de 10 dias que a lei dá para deduzir reclamação do acto do órgão da execução fiscal] – não pode obter qualquer provimento o recurso.

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

Custas a cargo da recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. – *Dulce Manuel Neto* (relatora) – *João Valente Torrão* – *Pedro Delgado*.

(1) Cfr, entre outros, os acórdãos de 21 de Abril de 2010, no proc. n.º 189/10, de 14 de Abril de 2010, no proc. n.º 1/10 e de 20 de Janeiro de 2010, no proc. n.º 950/09.

(2) Onde se estabelece que “*Quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor, qualquer delas pode livrar-se da sua obrigação por meio de compensação com a obrigação do seu credor (...)*”.

(3) Sobre a matéria, veja-se, na jurisprudência, o acórdão proferido pelo STA em 7.07.2010, no Proc. n.º 532/10 e, na doutrina, JORGE LOPES DE SOUSA, in “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, Anotado e Comentado, 6ª Edição, pág. 269.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Anulação de Venda. Prazo.*



**Sumário:**

- I – Nos recursos jurisdicionais em que o Supremo Tribunal Administrativo tem meros poderes de revista, cabe nos seus poderes de cognição apurar factos processuais praticados no âmbito do processo judicial tributário.*
- II – Nas situações de anulação da venda derivada de nulidades processuais cometidas no processo de execução fiscal, a possibilidade de requerer a anulação não depende de prévia arguição da nulidade do acto processual nos termos do artigo 205.º do CPC, devendo a anulação ser pedida com esse fundamento no prazo de 15 dias contado «da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação» - n.º 2 do artigo 257.º do CPPT.*
- III – Se a executada teve conhecimento da irregularidade processual que serve de fundamento ao pedido de anulação em data anterior à venda e à notificação da realização desta, não pode aceitar-se a tese de que só com o pedido de obtenção de mais elementos sobre o acto da venda (preço e identidade do adquirente), efectuado cerca de cinco meses depois, pôde tomar conhecimento do facto que serve de fundamento à anulação.*

Processo n.º 527/11-30.

Recorrente: Lírios do Mar – Cooperativa de Pescas, R.L.

Recorrido: Banco Comercial Português, SA.

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

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

**1. LÍRIOS DO MAR — COOPERATIVA DE PESCAS, R.L.**, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que, no incidente de anulação de venda executiva efectuada no processo de execução fiscal n.º 1902-1992/0102481.7 contra si instaurado para cobrança de dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional, decidiu julgar verificada a caducidade do direito de pedir a anulação dessa venda, abstendo-se, consequentemente, de conhecer do mérito do pedido.

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

I. Por Doutra Sentença proferida em 15 de Novembro de 2010, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou extemporâneo o incidente de anulação da venda, interposto pela aqui Recorrente.

II. Ao contrário do que vem referido na Doutra Sentença, importa esclarecer que a interposição do incidente de anulação da venda não ocorreu no dia 15/04/2004, mas sim no dia 14/04/2004, data em que a peça processual foi remetida por via electrónica.

III. Entende a Recorrente que a comunicação constante do Ofício 12914 do Serviço de Finanças de Vila do Conde era manifestamente insuficiente, por não fornecer os elementos essenciais do acto realizado, nomeadamente os que passaram posteriormente a constar da certidão emitida em 30/03/2004.

IV. O incidente de anulação da venda deverá ser entendido como tempestivo, uma vez que foi apresentado nos 15 dias a contar desse mesmo conhecimento.

V. As notificações, no âmbito dos processos administrativos e fiscais, são a expressão do corolário do direito à informação.

VI. Quanto ao mérito da causa, importa decidir pela procedência da anulação da venda do imóvel penhorado.

VII. No âmbito do processo de execução fiscal instaurado pelo Serviço de Finanças de Vila do Conde contra a aqui Recorrente e ao fim de sucessivos adiamentos da abertura das propostas em carta fechada, foi designado o dia 08 de Setembro de 2003, para realização dessa diligência.

VIII. No entanto, por Doutra Despacho de 23.07.2003 do Exm.º Senhor Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, por subdelegação, foi decidido conceder uma oportunidade à aqui Requerente, no sentido de esta poder suspender a venda por abertura das propostas em carta fechada, caso a aqui Recorrente procedesse ao pagamento de 10% da dívida exequenda, até ao dia 5 de Setembro de 2003.

IX. De acordo com esse Despacho, o referido pagamento deveria ser efectuado no prazo de 15 dias a notificar para o efeito. Ora,

X. A Requerente, na pessoa do seu representante legal, apenas foi notificada, pessoalmente, no dia 1 de Setembro de 2003, pelas 20.00 horas, ou seja, três dias antes da mencionada abertura das propostas.

XI. Tratou-se de um erro, de uma irregularidade, que consta dos autos, ao qual a Recorrente é absolutamente alheia e de onde resultou um injusto e sério prejuízo nos seus direitos.

XII. Nos termos do disposto no art.º 201º, n.º 1 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea c) do n.º 1 do art.º 909.º do mesmo diploma, a irregular notificação, feita da forma supra

referida, influi no exame ou decisão da causa, designadamente, na venda realizada, pelo que padece de nulidade.

XIII. Deve a Douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ser revogada e substituída por outra que considere o incidente de anulação da venda interposto de forma tempestiva e, além disso, julgar o referido incidente provado e procedente, e, em consequência, declarar-se a anulação do acto da venda, com o que se fará JUSTIÇA!

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso – cfr. fls. 178.

4.4. Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

A- Por dívidas ao Instituto de Emprego e formação Profissional (IEFP) relativas a Janeiro de 1983, no montante de 35.395.114\$00, foi instaurado em 12/10/1992, contra a aqui requerente o processo de execução fiscal n.º 1902-1992/102481.7 (cf. processo executivo (PEF) apenso aos autos).

B- No processo referido em a) foi penhorado em 12/01/1994 o “*prédio urbano de rés-do-chão e 1º andar destinado a armazém e sede social (...) inscrito na matriz sob o artigo n.º 5191 (...)*” (cf. doc. de fls. 22 do PEF).

C- Por despacho de 31/03/2003, do Chefe de Finanças Adjunto do Serviço de Finanças, a venda foi agendada para o dia 23/07/2003, pelas 9.30 horas (cf. doc. de fls. 155 do PEF).

D- Na sequência de um pedido apresentado pela executada e relativo à venda em hasta pública do imóvel penhorado, o Senhor Subdirector-Geral da Direcção Geral dos Impostos comunicou, em 23/07/2003, ao Serviço de Finanças de Vila do Conde o seguinte: “*Relativamente ao assunto em epígrafe, tenho a honra de comunicar a V. Ex.ª, que por despacho de 22.07.2003, do Exmo. Senhor Subdirector-Geral, para a área da Justiça Tributária, por subdelegação, foi decidido conceder mais uma oportunidade à impetrante, desde que a mesma venha, até à data marcada para a abertura das propostas, se as houver, ou, num prazo de 15 dias a notificar para o efeito, no caso contrário, a fazer um pagamento por conta, não inferior a 10% da quantia exequenda, aconselhando-se o Senhor Chefe dos Serviços de Finanças a suspender a abertura de propostas, por um período não superior a 90 dias ou não havendo propostas, suspender as diligências sobre o assunto, se porventura fosse efectuado o pagamento referido, num prazo de 15 dias a notificar para o efeito. Tendo em atenção as características da executada e as vicissitudes por que terão passado, nomeadamente os seus cooperantes, quando ficaram presos em terras marroquinas, por um período de mais de 200 dias. Mais foi decidido pelo mesmo despacho que os serviços deverão alertar os responsáveis que o cumprimento do referido implica a tramitação normal dos processos inclusive com a reversão contra eventuais responsáveis subsidiários*” (cf. doc. de fls. 195 do PEF apenso aos autos).

E- Para esta venda tinha sido apresentada uma proposta (cf. PEF apenso aos autos).

F- Pelo motivo referido na alínea d) a venda foi adiada para o dia 08/09/2003 (cf. PEF apenso).

G- A notificação do adiamento da venda para 08/09/2003 remetido para a executada, por lapso, foi endereçada para morada diferente, por confusão com a morada do fiel depositário (cf. informação de fls. 237 do PEF).

H- Daí que o Presidente da requerente “Vitor Daniel Gomos Ferreira” só tivesse sido pessoalmente notificado em 01/09/2003, pelas 20 horas, do seguinte: “*1 - De conformidade com o determinado no ofício n.º 5376, de 23.07.2003, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, foi a abertura das propostas da venda do prédio marcada para o passado dia 23 de Julho último adiada para o próximo dia 8 de Setembro, na condição de que deveria ser efectuado um pagamento por conta, não inferior a 10% da quantia exequente. 2 - dado que até à presente data, não foi efectuado qualquer pagamento, fica notificado de que, até Sexta-feira, dia 5 de Setembro de 2003, impreterivelmente, deverá efectuar um pagamento por conta de valor não inferior a 10% da dívida exequenda, ou seja, €17.655,01. 3 — Mais fica notificado de que, sem prejuízo da tramitação normal do processo, no dia 8 de Setembro de 2003 será aberta a propostas apresentada em 23/07/2003, caso não seja efectuado aquele pagamento*” (cf. doc. de fls. 206 a 209 do PEF apenso aos autos).

I- Por requerimento datado de 05/09/2003, a requerente contesta a notificação feita em 01/09/2003, por a considerar irregular e requer que a mesma fique sem efeito (cf. doc. de fls. 210/211 do PEF apenso aos autos).

J- A decisão de abertura das propostas foi mantida por despacho do Chefe de Finanças de 05/09/2003, notificado à requerente por ofício do mesmo dia recebido a 11/09/2003 (cf. doc. de fls. 212 a 214 do PEF).

K- Na sequência da abertura da proposta apresentada, o prédio foi adjudicado a António de Sousa que veio a depositar o preço em 08/09/2003 (cf. doc. de fls. 215 a 218 do PEF).

L- Pelo ofício n.º 12914, de 16/08/2003 (data que enferma de manifesto lapso, pois o registo correio é de 23/09/2003) a requerente foi notificada da venda do imóvel realizada em 08/09/2003 (cf. doc. de fls. 224 a 225 do PEF).

M- Em 13/02/2004 a requerente solicita ao Serviço de Finanças de Vila do Conde a emissão de certidão onde conste os elementos atinentes à venda feita (cf. doc. de fls. 265 dos autos).

N- A presente acção foi intentada em 15/04/2004 (cf. fls. 2 dos autos).

**3.** O inconformismo da Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à questão de saber a decisão recorrida fez correcto julgamento ao considerar que na data da dedução do presente incidente, em 15/04/2004, já caducara o direito de requerer a pretendida anulação da venda realizada em 8/09/2003.

Segundo a fundamentação expendida na decisão recorrida, «*A requerente teve conhecimento da realização da venda através do ofício n.º 12914, datado de 16/08/2003, data aposta certamente por lapso, queriam dizer 16/09/2003, uma vez que o registo do correio é de 23/09/2003, e ali se informa que a venda foi efectuada “no dia 8 de Setembro último”.*

*A requerente pediu apenas em 13/02/2004, ao Chefe de Serviço de Finanças de Vila do Conde, a emissão de certidão onde constasse “qual o preço por que foi realizada a venda e a quem foi adjudicado o bem” (cf. fls. 265 do PEF), que segundo alega só lhe foi fornecida em 30/03/2004.*

*Ora, não temos dúvidas que a requerente soube que a venda do imóvel penhorado ocorreu em 08/09/2003, pois disso foi notificada através do ofício n.º 12914 supra mencionado e refere-o no art. 1.º da petição.*

*Nos termos do disposto no art. 257º, n.º 1, alínea c) do CPPT “A anulação de venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes: c) de 15 dias, os restantes casos previstos nos Código de Processo Civil”. Por seu turno o n.º 2 do mesmo preceito legal esclarece que “o prazo contar-se-á da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação ...” (neste sentido cf. Ac. do STA de 14/04/2010, Processo 0677/09, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

*Desta forma, e tendo em atenção a argumentação expendida pela requerente na sua petição inicial, a presente acção deveria ter sido intentada no prazo de 15 dias após o conhecimento da venda que, como vimos, ocorreu em Setembro de 2003.*

*Assim, tendo a requerente conhecimento que a venda ocorreu em Setembro de 2003, tal como alega no ponto 1 da petição inicial, de nada adianta alegar que pediu em 13/02/2004 uma certidão, pois já naquela data demonstra ter inteiro conhecimento da ocorrência da venda em Setembro de 2003.*

*A requerente tendo conhecimento que a venda ocorreu em Setembro de 2003, não intentou no prazo de 15 dias supra mencionado a acção de anulação de venda.*

*Aliás, quando requer a certidão, em 13/02/2004, pedindo informação sobre qual o preço da venda e a quem foi adjudicado o bem, já está esgotado do dito prazo de 15 dias.*

*Nesta perspectiva, quando em 15/04/2004 deduz a presente acção a mesma tem de concluir-se pela extemporaneidade da interposição da mesma, contando-se apenas com a data da sua propositura, de que resulta terem sido largamente ultrapassados os referidos 15 dias.»*

Neste recurso, a executada/requerente defende, desde logo, que ao contrário do que vem referido na decisão recorrida, a interposição do incidente de anulação da venda não ocorreu no dia 15/04/2004, mas sim no dia 14/04/2004, data em que a petição foi remetida por via electrónica.

No que lhe assiste inteira a razão.

Apesar de a petição inicial ter entrado no tribunal no dia 15, conforme carimbo apostado a fls. 2, confirma-se que esse articulado fora remetida por correio electrónico às 19.57 horas do dia 14, conforme resulta dessa mesma folha. Ora, por força das disposições do Código de Processo Civil atinentes ao regime legal dos actos processuais em juízo, introduzidas pelo Dec. Lei n.º 183/2000, de 10 de Agosto, as partes podem praticar os actos processuais através de telecópia ou por correio electrónico, em qualquer dia e independentemente da hora da abertura e do encerramento dos tribunais (n.º 4 do artigo 143.º).

Deste modo, e uma vez que esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que cabe nos seus poderes de cognição, nos recursos jurisdicionais em que tem meros poderes de revista, apurar *factos processuais* praticados no âmbito do processo judicial tributário (vide, por todos, o acórdão proferido em 17/11/2004, no processo n.º 553/04, cuja doutrina sufragamos), julga-se procedente o invocado erro e proceda-se à correcção da materialidade afirmada na alínea N) do probatório, onde passa a constar que «A presente acção foi intentada em 14/04/2004 (cf. fls. 2 dos autos)».

Vejamos, pois, se, ainda assim, deve julgar-se caducado o direito de pedir a anulação da venda.

Da factualidade fixada na decisão, e que não vem controvertida, resulta claramente que:

- em 1 de Setembro de 2003 a executada foi notificada de que se encontrava designado o dia 8 desse mês para a venda do imóvel através de abertura de propostas em carta fechada, tendo arguido no logo no dia 5 a irregularidade dessa notificação junto do órgão da execução fiscal (invocando que ela devia ter sido realizada com uma antecedência de 15 dias, conforme comunicação do Subdirector-Geral da Direcção Geral dos Impostos de 23/07/2003), o que foi imediatamente indeferido e notificado à executada por ofício que esta recebeu em 11 de Setembro;

- a venda concretizou-se na data marcada e a executada foi disso notificada por carta registada em 23 de Setembro;

- em 13 de Fevereiro de 2004 a executada solicitou ao Serviço de Finanças a emissão de certidão onde constassem os elementos atinentes à venda realizada – preço da venda e nome do adquirente;

- em 14 de Abril de 2004 a executada deduziu o presente incidente de anulação da venda, invocando, como única causa de pedir, a irregularidade da notificação efectuada em 1 de Setembro e já impugnada junto do órgão da execução (traduzida no facto de essa notificação ter sido realizada apenas três dias antes da abertura das propostas, quando devia ter sido realizada com uma antecedência de 15 dias, e de isso a ter prejudicado e violado os seus direitos, na medida em que a impediu de obter, em tão curto espaço de tempo, crédito bancário para pagar a dívida exequenda).

Daqui resulta, em linha recta, uma conclusão incontornável: o pedido de anulação da venda estriba-se numa irregularidade processual ocorrida nos actos preparatórios da venda, mais precisamente numa irregularidade ocorrida no acto de notificação da data designada para a venda – irregularidade que é susceptível de determinar a nulidade prevista no artigo 201.º do CPC, fundamento de anulação da venda nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 909.º do CPC, a ser requerida no prazo previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT – e não em quaisquer irregularidades do acto da venda em si.

Nestas situações de anulação da venda derivada de nulidades processuais, a possibilidade de requerer a anulação não depende de prévia arguição da nulidade do acto processual nos termos do artigo 205.º do CPC <sup>(1)</sup>, devendo a anulação ser pedida com esse fundamento no prazo de 15 dias contado «da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação» - cfr. n.º 2 do artigo 257.º do CPPT.

O que significa que, no caso em apreço, e tendo em conta o fundamento invocado, o prazo de 15 dias para a dedução do incidente de anulação da venda se iniciou na data em que a executada foi notificada de que esta se concretizara, isto é, em 26/09/2003 (tendo em conta que foi notificada da realização da venda por carta registada em 23 de Setembro de 2003 e que se presume notificada no 3.º dia útil seguinte).

E uma vez que o facto que serve de fundamento a este pedido de anulação (a apontada irregularidade processual) precede temporalmente o acto da venda e que a executada teve dele conhecimento em data anterior à venda e à data em que foi notificada da sua realização (tendo chegado a arguir essa irregularidade processual, junto do órgão da execução, em 5 de Setembro de 2003, e obtido despacho de indeferimento que não impugnou), não pode defender que necessitava de mais elementos sobre o acto da venda em si para deduzir este incidente de anulação e que só com a obtenção dos elementos que pediu em 13/02/2004 – quanto ao preço da venda e identidade do adquirente – pôde tomar conhecimento do facto que serve de fundamento à anulação.

Em suma, é de entender como preenchido o conceito do conhecimento de facto integrador de causa de anulação previsto no n.º 2 do artigo 257.º do Código CPPT, com referência ao prazo previsto no seu n.º 1 alínea c), na data em que se verificou a notificação da concretização da venda, isto é, em 26/9/2003. O que tanto basta para que o recurso não possa obter provimento e para que se mantenha a decisão que julgou verificada a caducidade do direito de pedir a anulação da venda, assim ficando prejudicado o conhecimento do mérito da pretensão anulatória formulada.

**4.** Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *Pedro Delgado*.

<sup>(1)</sup> Sobre a matéria, veja-se JORGE LOPES DE SOUSA, no “Código de Procedimento e de Processo Tributário” Anotado e Comentado, IV volume, pág. 183.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Ação Administrativa Especial. Condenação à Prática de Acto Devido. Despacho Interlocutório. Direito à Prova.*

**Sumário:**

- I – O n.º 5 do artigo 142.º do CPTA estabelece uma regra especial quanto ao regime de subida e tramitação do recurso dos despachos interlocutórios no contencioso administrativo, por força da qual estes despachos são impugnáveis no recurso único a interpor da decisão final, só assim não sendo nos casos em que esse recurso deva subir imediatamente segundo o regime do Código de Processo Civil.*
- II – As acções administrativas especiais de condenação à prática do acto devido destinam-se a obter a condenação da entidade competente à prática de um acto administrativo que o autor reputa ter sido ilegalmente omitido ou recusado, visando a sua condenação na prolação de um acto que, substituindo aquele que é sindicado, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida, sendo, por isso, desnecessária a dedução de pedido de anulação, declaração de nulidade ou inexistência do acto de indeferimento sindicado, já que da pronúncia condenatória resulta directamente a eliminação desse acto da ordem jurídica.*
- III – Por isso, o pedido de condenação à prática do acto devido não se basta com a apreciação da legalidade do acto administrativo sindicado, impondo ao Tribunal a análise da legalidade da pretensão do interessado aferida no momento em que é proferida a decisão final da acção.*
- IV – Razão por que o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam (dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova - artigo 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas.*
- V – Tendo o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais indeferido o pedido que a Requerente lhe apresentou, na qualidade de sucursal incorporante numa operação de fusão, no sentido de lhe ser autorizada a dedução dos prejuízos fiscais acumulados pela sucursal incorporada, indeferimento que se fundou na falta de verificação dos requisitos que o artigo 69.º do CIRC exige para a transmissibilidade desses prejuízos, e tendo a Requerente instaurado acção administrativa especial onde insiste na verificação de todos esses requisitos e pede a condenação dessa Entidade à prática de acto devido, arrolando prova testemunhal e abundante prova documental com vista a comprovar a materialidade integradora desses requisitos, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão proferida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais com base nos elementos de prova de que ele dispunha no procedimento administrativo, uma vez que a Requerente produziu, em sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão.*
- VI – O despacho interlocutório impugnado, onde o julgador afirma, de forma genérica, a desnecessidade de produção de prova testemunhal ou de quaisquer outras provas, parte do pressuposto (errado) de que lhe cabia somente aferir da legalidade do acto de indeferimento sindicado, descurando o pedido de condenação à prática do acto devido, o qual não se basta com essa apreciação.*
- VII – Esse despacho vedou à parte a oportunidade de produzir prova com vista a demonstrar a motivação económica da operação, isto é, a verificação dos requisitos previstos no artigo 67.º do CIRC, privando, mesmo, o tribunal de elementos que podem ser relevantes para a formação de um juízo adequado sobre os intuítos económicos invocados e para a apreciação do pedido de condenação da Administração à prática do acto devido.*

Processo n.º 574/10-30.

Recorrente: Henkel Ibérica Portugal Unipessoal, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relatora: Exm.<sup>a</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1. HENKEL IBERICA PORTUGAL UNIPessoal, LDA**, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, a fls. 756 a 767, que julgou improcedente a acção administrativa especial de condenação

à prática do acto devido, na qual era peticionada não só a anulação do acto praticado pelo Exm.º Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, vertido no Despacho n.º 94/2007-XVII, de 29/01/2007, de indeferimento do pedido que aquela sociedade, na qualidade de sucursal incorporante, apresentou ao abrigo do disposto no artigo 69.º do CIRC, de transmissão dos prejuízos fiscais reportáveis acumulados pela sucursal incorporada Henkel Adhesivos y Tecnologias, S.L.- Sucursal em Portugal face à operação de fusão operada em 19/12/2005, como, também, a condenação da Entidade Requerida à prática do acto devido.

1.1. Neste recurso impugna, ainda, ao abrigo do disposto na norma contida no n.º 5 do artigo 142.º do CPTA, o despacho interlocutório proferido em 10/03/2009 pelo Relator desta acção administrativa especial interposta no Tribunal Central Administrativo Sul, a fls. 402, de recusa, por desnecessidade, de produção da prova testemunhal oferecida pela Entidade Requerente.

1.2. As alegações de recurso mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1.ª Encontrando-nos perante uma acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido, não deve o Tribunal limitar-se a apreciar a decisão proferida pela Administração Fiscal apenas com base nos elementos que a Administração Fiscal dispunha à época, se o interessado, já em sede da própria acção administrativa especial, tiver produzido mais prova destinada a fundar a sua pretensão.

2.ª Só por aqui se vê que não andou bem o Tribunal recorrido já que a Recorrente produziu efectivamente abundante prova documental já em sede judicial, no decurso da acção administrativa especial intentada na sequência do indeferimento proferido pela Administração Fiscal e no douto acórdão recorrido nem uma só referência é feita a essa prova.

3.ª O Tribunal *a quo* violou o disposto no art. 66.º n.º 2 do CPTA, que define o objecto do tipo de acção em causa, o qual foi assim erradamente configurado pelo Tribunal *a quo*, pelo que deve ser censurada a decisão recorrida.

4.ª Com o devido respeito, o Tribunal *a quo* limitou-se a reproduzir a argumentação amiúde expendida em anteriores decisões sem atender às especificidades do caso concreto que estava a ser julgado e que são: 1º) a interessada e ora recorrente veio, já em sede da acção judicial de condenação à prática de acto devido, juntar nova prova para melhor funda a sua pretensão; 2º) a Administração Fiscal nunca chegou a apreciar se se verificavam, ou não, no caso concreto, razões económicas válidas, tendo-se limitado a sustentar que o facto de a sociedade incorporada ter um património líquido negativo obstava por si só à dita transmissibilidade dos prejuízos fiscais; 3º) estarmos perante uma fusão entre sucursais e portanto perante uma sucursal incorporada que tem um património líquido negativo e não perante uma sociedade-mãe com um património líquido negativo.

5.ª A Recorrente espera confiadamente e está certa de que V. Exas., Venerandos Conselheiros, não cairão na simplística e acrítica tentação de remeter para decisões anteriores e que analisarão cuidadosamente os fundamentos expostos no presente designadamente, no que respeita à violação do princípio da legalidade e à correcta configuração do objecto da acção *sub judice* e consequentemente à valoração da prova produzida em sede judicial!

6.ª Não é verdade que da expressão “mesmo que se pudesse entender que a sua integração foi ditada por razões económicas válidas”, resulte que a Administração tenha previamente feito a análise e concluído pela inexistência de razões económicas válidas para a fusão, dado que dessa expressão apenas se pode depreender que a Administração considera indiferente a verificação ou não de razões económicas válidas, uma vez que sempre existiria outro fundamento que impediria o deferimento da pretensão da A: o facto de o plano de dedução dos prejuízos fiscais não permitir a dedução dos prejuízos fiscais apurados por esta sociedade, por inaplicabilidade do disposto na alínea c) do n.º 1 da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

7.ª Por outro lado, a verdade é que, ao contrário do que consta da fundamentação do Acórdão recorrido, o único fundamento utilizado pela Administração para indeferir a pretensão da Administração foi efectivamente o de que o facto de a sociedade incorporada ter património negativo seria impeditivo da transmissão dos prejuízos fiscais da incorporada para a incorporante-se compulsarmos todo o despacho da Administração Fiscal não encontramos um único parágrafo em que seja referido qualquer outro facto para além deste !

8.ª Efectivamente, o fundamento do indeferimento da requerida transmissibilidade de prejuízos da incorporada Henkel Adhesivos Sucursal para a incorporante Henkel Ibérica Sucursal não reside na existência ou não de razões económicas válidas - o que não chegou a ser apreciado no despacho do SEAF ora impugnado - mas sim no facto de a Henkel Adhesivos Sucursal apresentar, no exercício anterior (2005) à data da operação de fusão (1 de Janeiro de 2006), “um património negativo”.

9.ª Essa condição criada pela Administração Fiscal para autorizar a transmissibilidade de prejuízos — consistente em a sociedade/sucursal incorporada ter um património positivo, e que serviu de fundamento ao indeferimento impugnado — é ilegal, não só porque o legislador não previu tal condição, nem no n.º 2 do art. 69.º do CIRC, nem em qualquer outro preceito legal, como inclusivamente a aplicação de tal condição pode redundar numa clara postergação dos critérios, esses sim, legalmente previstos no mencionado n.º 2 do art. 69.º do CIRC.

10.<sup>a</sup> Não estamos no âmbito do exercício de qualquer poder discricionário por parte da Administração, nem mesmo de discricionariedade técnica no preenchimento dos conceitos indeterminados “razões económicas válidas” e “inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”, que esteja subtraído à apreciação do poder judicial. Estamos sim perante um indeferimento com fundamento numa condição ilegal, que é portanto plenamente sindicável por este Tribunal.

11.<sup>a</sup> Admitir que o art. 55.º do CPPT, que possibilita à Administração Fiscal emitir orientações genéricas, atribui à Administração, por esta via, a faculdade de restringir o âmbito de uma norma legal, violaria o artigo 112.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, pelo que qualquer interpretação neste sentido deverá ser afastada uma vez que é desconforme à Constituição.

12.<sup>a</sup> O modo como será feita a dedução dos prejuízos, determinado pela Administração nos termos do n.º 4 do art. 69.º do CIRC, nunca poderá ser usado para eliminar o direito que o legislador tenha reconhecido ao abrigo do n.º 2 do mesmo art. 69.º CIRC.

13.<sup>a</sup> Não pode inviabilizar-se a transmissão dos prejuízos pelo facto de não ser possível a aplicação do critério definido pela circular n.º 7/2005, sob pena de manifesta violação do Princípio da Legalidade, consagrado no art. 3.º do CPA e art. 266.º n.º 2 da CRP.

14.<sup>a</sup> O preenchimento do conceito “razões económicas válidas” não encerra uma margem de livre apreciação da Administração, dado que o simples facto de estarmos perante um conceito indeterminado não quer dizer que o legislador tenha conferido à administração um poder discricionário, ou, melhor dito, uma margem de livre apreciação.

15.<sup>a</sup> Sendo este na verdade somente um conceito técnico do ramo das ciências económicas, passível assim de preenchimento pelo intérprete mediante os critérios técnicos dessa mesma ciência, de resto, decorre do previsto no artigo 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, que deverá este conceito ser interpretado no mesmo sentido que tem no âmbito das ciências económicas, podendo assim o seu preenchimento ser plenamente sindicável.

16.<sup>a</sup> Mesmo que se entendesse que a estipulação do supra referido requisito para a transmissibilidade dos prejuízos fiscais poderia enquadrar-se ainda no poder discricionário concedido à Administração, no que não se concede e só por dever de patrocínio se equaciona, um entendimento no sentido de que sempre que a sociedade incorporada tenha património negativo não existirão resultados positivos para a estrutura produtiva, constitui um erro grosseiro, configurando um critério ostensivamente desadequado no caso *sub judice*, desde logo porque não nos encontramos perante uma sociedade-mãe com um património líquido negativo mas sim perante uma sucursal.

17.<sup>a</sup> Razão pela qual sempre o acto administrativo de indeferimento seria ilegal por nele se consubstanciar um erro grosseiro e assim uma actuação administrativa para além do hipotético poder discricionário que neste domínio a Administração possuiria.

18.<sup>a</sup> O Tribunal *a quo* restringiu a sua análise ao aferir se o acto administrativo de indeferimento ter sido, ou não, correctamente praticado.

19.<sup>a</sup> Porém, no âmbito da acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido, o que ao Tribunal cabe dilucidar é se o acto administrativo deve ou não ser praticado, ou melhor dito, se a ordem jurídica impõe à Administração a prática desse mesmo acto, devendo para tal o Tribunal ter em boa conta os factos e os elementos carreados para a acção judicial mas não constantes do procedimento administrativo.

20.<sup>a</sup> Dos elementos juntos no processo judicial, em conjugação com aqueles que haviam já sido juntos no procedimento administrativo, resulta, para além de qualquer dúvida possível, que a fusão foi efectivamente realizada por “razões económicas válidas”.

21.<sup>a</sup> A interpretação da Administração, no sentido de que o mero facto da sociedade incorporada possuir património negativo obsta a que haja lugar à transmissibilidade dos prejuízos fiscais, viola ainda a Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, negando um direito claro, preciso e incondicional concedido pela referida Directiva aos particulares que se encontrem na situação fáctica da ora A.

22.<sup>a</sup> Constituindo tal interpretação uma violação do direito comunitário, deverá o artigo 69.º do Código do IRC ser interpretado em sentido conforme ao direito comunitário, rejeitando-se assim a referida interpretação.

23.<sup>a</sup> Acresce que existe uma transposição incorrecta da Directiva 901434/CEE para a legislação nacional - art. 69.º do CIRC - que colocou a cargo do administrado a tarefa de realização da prova quanto à existência ou não de “razões económicas válidas”, contrariando assim o regime da Directiva, como vem igualmente ampliar o limite previsto na Directiva, dado que nesta, mesmo quando resultasse provado que não existiam “razões económicas válidas” que sustentassem a fusão, poderia ainda o particular vir demonstrar, e assim obter o benefício em causa, que a mesma não teve como objectivo à fraude ou à evasão fiscais.

24.<sup>a</sup> Como tal existe também fundamento para que o particular possa invocar, na sua relação com a Administração, o efeito directo da directiva em causa, uma vez que a ordem jurídica nacional não garante o efeito útil que a directiva pretende assegurar.

25.<sup>a</sup> Caso o Tribunal tenha dúvidas acerca da interpretação da Directiva 90/434/CEE no sentido supra explanado pela A., deverá o mesmo suspender a presente instância e, nos termos do artigo 267.º, alínea b), do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (ex. artigo 234.º, alínea b) do Tratado que institui a Comunidade Europeia), submeter tal interpretação à apreciação do Tribunal de Justiça através do mecanismo do reenvio prejudicial.

26.<sup>a</sup> Como não cabe recurso ordinário da decisão deste Alto Tribunal, o acima referido reenvio prejudicial passa a ser obrigatório e não, como sucedia perante o Tribunal recorrido, meramente facultativo, querendo tal dizer que caso este Alto Tribunal tenha dúvidas sobre a interpretação da mencionada Directiva deverá obrigatoriamente elucidá-las através do mecanismo do reenvio prejudicial (penúltimo parágrafo do artigo 267.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia — ex. último parágrafo do artigo 234.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia).

27.<sup>a</sup> Pode, nos termos do artigo 142.º, n.º 5 do CPTA, e quer a A. impugnar na presente sede o Despacho interlocutório proferido em 10 de Março de 2009.

28.<sup>a</sup> *In casu*, não se vê, com o devido respeito, que a produção de prova testemunhal sobre os factos alegados na petição inicial possa ser claramente desnecessário se tivermos em conta as várias soluções de Direito plausíveis para o caso.

29.<sup>a</sup> Assim, o Tribunal *a quo*, ao decidir ser dispensável a prova testemunhal, impediu ilegalmente a ora Recorrente de fazer a prova dos factos por si alegados, que lhe cabem provar e que são necessários à boa decisão da causa.

30.<sup>a</sup> A entender-se o contrário, estaria em causa uma interpretação do artigo 87.º, n.º 1, alínea e) do CPTA, que sempre colidiria com o direito da ora Recorrente a uma tutela jurisdicional efectiva, tal como previsto no 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, artigo este que por sua vez tem por epígrafe “Direitos e garantias dos administrados”, estando-se perante verdadeiros direitos fundamentais de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, que por sua vez vinculam directamente todas as entidades públicas e privadas (cfr. o art. 17.º e o art. 18.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa).

31.<sup>a</sup> Não o tendo feito, preteriu o Relator um acto processual necessário que influi na decisão da causa, o que até constitui nulidade processual.

Nestes termos e nos demais termos de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve este Alto Tribunal dar provimento ao presente recurso proferindo Acórdão no qual:

A- revogue a decisão do Tribunal recorrido, julgando assim procedente a presente acção administrativa especial, dando pois sem efeito o despacho do SEAF impugnado e condenando a Administração Fiscal à prática de um acto administrativo através do qual seja concedida à Autora a autorização para deduzir os prejuízos fiscais conforme requerido, mais precisamente tendo em conta os resultados concretamente obtidos, deduzir a totalidade dos prejuízos fiscais reportáveis da Henkel Adesivos Sucursal, dos exercícios de 2004 e 2005, no exercício de 2006; e cumulativamente,

B- caso este Alto Tribunal tenha dúvidas acerca da interpretação da Directiva 90/434/CEE no sentido supra explanado pela A., dever-se-á suspender a presente instância e, nos termos do artigo 267.º, alínea b) do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (ex. artigo 234.º, alínea b) do Tratado que institui a Comunidade Europeia), submeter tal interpretação à apreciação do Tribunal de Justiça através do mecanismo do reenvio prejudicial;

C- caso este Alto Tribunal considere insuficiente a prova já produzida, ordene que se proceda à inquirição das testemunhas arroladas pela A.. Assim se fazendo a esperada Justiça.

**1.3.** A Entidade Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a legalidade e a bondade da decisão de mérito impugnada, por entender, em suma, que naquela aresto se procedeu a uma rigorosa análise dos fundamentos que determinaram a prolação do acto sindicado e a uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos; Mais defendeu a inoportunidade do recurso do despacho interlocutório, por dele não ter sido interposto recurso imediato, bem como a bondade desse despacho. Relativamente ao pedido de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, defendeu a sua desnecessidade face à teoria do acto claro, por não haver dúvidas sobre a interpretação do artigo 69.º do CIRC nem este se mostrar desconforme com o artigo 11.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990. Terminou pedindo que fosse «mantido o duto acórdão recorrido, negando-se provimento ao recurso por não se verificarem os vícios alegados, com todas as legais consequências.» - cfr. fls. 830/850.



1.4. O Magistrado do Ministério Público teve vista dos autos e não se pronunciou sobre o mérito do recurso por entender «*que a relação jurídica material controvertida não implica direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou valores constitucionalmente protegidos como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais (artigos 9.º, n.º 2 e 146.º, n.º 1 do CPTA)*».

1.5. Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. No acórdão recorrido foi julgada como provada a seguinte matéria de facto:

a). Por requerimento entrado em 28.04.2006 na Direcção Geral dos Impostos, IR - Imposto sobre o Rendimento - e dirigido ao Exmo. Ministro das Finanças, Henkel Ibérica SA, Sucursal em Portugal, antecessora da ora autora, veio peticionar que lhe fosse concedida autorização para que os prejuízos fiscais reportáveis acumulados pela Henkel Adhesivos nos exercícios de 2004 e de 2005, fossem deduzidos aos eventuais lucros tributáveis da requerente, até ao sexto exercício posterior àquele em que os referidos prejuízos respeitam - cfr. processo instrutor, cujas folhas não se mostram numeradas e bem assim uma sua cópia a fls. 245 e segs destes autos;

b). No âmbito deste procedimento, uma técnica economista elaborou o parecer datado de 23.11.2006, onde propõe o indeferimento da pretensão da antecessora da ora autora, por, além do mais e para o qual se remete, dada a sua extensão ... *a sucursal fundida ter um património negativo, situação desfavorável para a sucursal incorporante, na medida em que a incorporação da sucursal fundida não contribuirá para os resultados futuros que a incorporante venha a obter. De facto, não se verifica qualquer interesse na sua incorporação por parte da sucursal incorporante. E, ainda que se pudesse entender que a sua integração foi ditada por razões económicas válidas, o plano de dedução dos prejuízos fiscais não permitiria a dedução dos prejuízos fiscais apurados, por inaplicabilidade do disposto na alínea o) do n.º 1 da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, ou seja, sendo o património negativo, a sucursal não contribui para a obtenção dos lucros que a sucursal incorporante venha a obter* - cfr. mesmo processo instrutor;

c). Sobre tal parecer a chefe de divisão após o seu despacho de *confirmando ser de indeferir*, em 24.11.2006, bem como o Exmo. Subdirector-geral, por subdelegação, após o seu despacho de *concordo*, em 24.11.2006 — cfr. mesmo processo;

d). Após o exercício do direito de audição foi junto ao procedimento uma “adenda à informação n.º 1504/2006”, onde foram apreciados os fundamentos invocados pela ora autora em sede deste direito, e se propõe a convalidação em definitivo do projecto de decisão no sentido de indeferir a requerida transmissão dos prejuízos fiscais, onde o substituto legal do director-geral, em 23.01.2007, após o seu despacho de *concordo com o indeferimento*, após o que foi lavrada a nota *informativa* onde se propõe o consequente indeferimento, na qual o Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 29.01.2007, após o seu despacho de **Concordo** — cfr. mesmo processo;

e). O despacho supra foi notificado à ora autora pelo ofício 3224, datado de 03.02.2007 - cfr. mesmo processo;

f). A petição inicial da presente acção administrativa especial deu entrada neste TCAS em 14.05.2007 — cfr. Carimbo apostado a fls. 2 dos presentes autos;

g). Por escritura lavrada em Espanha (Barcelona), em 19.12.2005, no Cartório do Notário Ângelo Jesus Carretero Ramirez, Henkel Ibérica SA, representada por procuradora, bem como Henkel Adhesivos y Tecnologias, SL, igualmente representada, foi efectuada a **fusão por incorporação**, nos termos da qual esta última sociedade é incorporada naquela primeira, com a transferência em bloco e a título de sucessão universal de todos os seus direitos e obrigações, naquela primeira, ficando esta dissolvida e extinta, fusão que igualmente abrange as sucursais de ambas as sociedades existentes em Portugal, ficando absorvida a Henkel Adhesivos y Tecnologias, SL, Sucursal em Portugal pela Henkel Ibérica, SA, Sucursal em Portugal, ficando aquela dissolvida e extinta e transferindo o seu património em bloco e a título de sucessão universal a esta, que lhe sucede em todos os seus direitos e obrigações — cfr. doc. de fls. 55 e segs. destes autos (doc. n.º 3).

3. Tendo em conta que no presente recurso jurisdicional, interposto do acórdão proferido pelo TCA Sul que julgou improcedente esta acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido, se censura, também, o despacho proferido pelo Exm.º Desembargador Relator, a fls. 402, de recusa, por desnecessidade, de produção da prova testemunhal oferecida pela Entidade Requerente, importa começar por analisar este segundo aspecto do recurso, já que a eventual ilegalidade do despacho interlocutório sindicado é susceptível de afectar/alterar a decisão de mérito proferida no acórdão recorrido, na medida em que a admissão dessa prova pode, eventualmente, permitir à Entidade Requerente fazer prova dos factos por si alegados, designadamente no que toca à existência de razões económicas válidas para a operação de fusão, dessa forma obtendo a procedência do pedido formulado.

3.1. Apreciando tal recurso, condensado nas conclusões 27.<sup>a</sup> a 31.<sup>a</sup>, cabe, desde logo, salientar que, ao contrário do que é defendido pela Entidade Recorrida nas contra-alegações, este despacho interlocutório podia e devia ter sido impugnado no recurso interposto da decisão final desta acção

administrativa especial, tendo em conta que esta segue o regime processual previsto nas normas do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), conforme o disposto no artigo 97.º, n.ºs 2 e 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Com efeito, segundo o disposto no artigo 140.º do CPTA, os “... recursos ordinários das decisões jurisdicionais proferidas pelos tribunais administrativos regem-se pelo disposto na lei processual civil, com as necessárias adaptações, e são processados como os recursos de agravo, sem prejuízo do estabelecido na presente lei e no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais”. Por sua vez, o n.º 5 do artigo 142.º do mesmo Código dispõe que as “... decisões proferidas em despachos interlocutórios devem ser impugnadas no recurso que venha a ser interposto da decisão final, excepto nos casos de subida imediata previstos no Código de Processo Civil”.

O que significa que o n.º 5 do artigo 142.º do CPTA estabelece uma regra especial quanto ao regime de subida e tramitação dos recursos dos despachos interlocutórios, de acordo com a qual estes são impugnados no recurso que venha a ser interposto da decisão final, excepto nos casos em que o recurso deva subir imediatamente, segundo o regime do Código de Processo Civil. Como explicam, a este propósito, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS A. FERNANDES CADILHA, in “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*”, 2.ª edição revista, pág. 816, nota 5 “... nos agravos de subida diferida, o recorrente deve identificar o despacho interlocutório recorrido no requerimento de interposição do recurso da decisão final e expor as razões por que impugna esse despacho nas alegações do recurso apresentado contra a decisão final. Nesses casos, o legislador terá optado, por razões de celeridade processual, pela interposição de um recurso único, em que o recorrente impugna, não apenas a decisão final desfavorável, como todas as decisões interlocutórias que, caso sejam revogadas ou alteradas pelo tribunal superior, poderão influenciar o resultado final. Não se trata, portanto, apenas de diferir as alegações relativas ao recurso do despacho interlocutório para o momento em que deva subir o recurso da decisão final, mas de impugnar o próprio despacho interlocutório nesse momento ...”.

Em suma, os despachos interlocutórios são impugnáveis no recurso único a interpor da decisão final que, assim, conterà no seu corpo alegatório e nas respectivas conclusões, a motivação referente a ambas as decisões impugnadas – a do despacho interlocutório e a que põe termo ao processo –, só assim não sendo no caso de o recurso do despacho interlocutório integrar o regime adjetivo da subida imediata e em separado, nos termos do Código de Processo Civil (CPC). Ora, nos termos do artigo 734.º do CPC, sobem imediatamente os recursos interpostos da decisão que ponha termo ao processo [n.º 1, alínea a)], do despacho pelo qual o juiz se declare impedido ou indefira o impedimento oposto por alguma das partes [n.º 1 alínea b)], do despacho que aprecie a competência absoluta do tribunal [n.º 1 alínea c)], dos despachos proferidos depois da decisão final [n.º 1 alínea d)] e dos despachos cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis [n.º 2]. Não estando em causa, no caso vertente, nenhuma das situações previstas nas aludidas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 734.º, nem a situação elencada no n.º 2, o despacho interlocutório aqui em causa devia ser atacado, como foi, nos termos previstos no n.º 5 do artigo 142.º do CPTA, ou seja, no âmbito do recurso interposto do acórdão final proferido nos autos.

Posto isto, importa analisar se o referido despacho, condensado na afirmação exarada a fls. 402 pelo Exm.º Desembargador Relator, no sentido de que «*não se vislumbrando a necessidade de produção de prova testemunhal ou de quaisquer outras provas, mas não tendo as partes prescindido das suas alegações escritas, notifique as mesmas para em 20 dias as produzirem, querendo*», merece ou não a censura que a Recorrente lhe dirige, tendo em conta que esta defende a necessidade - contra o que foi entendido no despacho recorrido - da audição das testemunhas por si arroladas para fazer prova de factualidade que considera relevante para a procedência do pedido.

Em primeiro lugar, importa salientar que as acções administrativas especiais de condenação à prática do acto devido têm sempre por objecto a pretensão do interessado, dirigindo-se não à mera anulação contenciosa do acto mas, sim, à condenação da Administração na prolação de um acto que, substituindo aquele, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida.

Na verdade, este tipo de acção concretiza, no plano do direito ordinário, aquilo que o legislador constitucional consagrou na revisão de 1997 da Lei Fundamental, onde passou a constar, no n.º 4 do artigo 268.º, que era garantida «*aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas*». Razão por que o CPTA veio assegurar uma pronúncia condenatória com este tipo de acção especial, estipulando no seu artigo 66.º que «*A acção administrativa especial pode ser utilizada para obter a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um acto administrativo ilegalmente omitido ou recusado*» (n.º 1) e «*Ainda que a prática do acto devido tenha sido expressamente recusada, o objecto do processo é a pretensão do interessado e não o acto de indeferimento, cuja eliminação da ordem jurídica resulta directamente da pronúncia condenatória*» (n.º 2).

Nesse contexto, o artigo 71.º do CPTA, com a epígrafe “*Poderes de pronúncia do tribunal*”, prevê que «*Ainda que o requerimento apresentado não tenha obtido resposta ou a sua apreciação tenha sido recusada, o tribunal não se limita a devolver a questão ao órgão administrativo competente, anulando ou declarando nulo ou inexistente o eventual acto de indeferimento, mas pronuncia-se sobre a pretensão material do interessado, impondo a prática do acto devido*» (n.º 1) e «*Quando a emissão do acto pretendido envolva a formulação de valorações próprias do exercício da função administrativa e a apreciação do caso concreto não permita identificar apenas uma solução como legalmente possível, o tribunal não pode determinar o conteúdo do acto a praticar, mas deve explicitar as vinculações a observar pela Administração na emissão do acto devido*» (n.º 2).

Deste modo, e como ensina MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, in “*O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*”, págs. 218 e 219, o objecto da acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido «*não se centra no acto negativo — e, portanto, na contestação dos fundamentos em que este se possa ter baseado, por referência ao momento em que foi praticado —, mas na pretensão dirigida à prática do acto devido — e, portanto, na questão de saber se, no momento em que ao tribunal cumpre decidir, estão preenchidos os elementos impeditivos, modificativos ou extintivos que lhe possam ser contrapostos.*

(...) *Uma consequência de o objecto do processo ser definido deste modo é a de que ele não cristaliza no tempo, por referência ao momento em que o eventual acto de indeferimento tenha sido praticado, sendo por isso, de reconhecer a relevância das eventuais superveniências que sejam juridicamente atendíveis, do ponto de vista do direito aplicável. Com o que se produz uma sentença que, pretendendo efectivamente disciplinar a ulterior conduta das partes não se reporte ao passado, mas ao momento em que vem a ser proferida e, portanto, às circunstâncias de facto e de direito que, nesse momento, devem ser consideradas juridicamente relevantes para a resolução do caso.*”

Entendimento que é secundado por MÁRIO e RODRIGO ESTEVES DE OLIVEIRA, em anotação ao artigo 66.º do “*Código de Processo nos Tribunais Administrativos*”, Volume I, pág. 415.

Em suma, a finalidade deste tipo de acções é a de impor à Administração o dever de praticar um determinado acto administrativo que o autor reputa ter sido ilegalmente omitido ou recusado, visando a condenação da Administração na prolação de um acto que, substituindo aquele que é sindicado, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida. E, nessa medida, mostra-se desnecessária a dedução de pedido de anulação, de declaração de nulidade ou de inexistência do acto de indeferimento sindicado, porquanto resulta directamente da pronúncia condenatória a eliminação da ordem jurídica desse acto.

E, tal como tem sido também explicado pela doutrina e pela jurisprudência, a condenação à prática de acto devido não é necessariamente a condenação à prática de acto administrativo com conteúdo vinculado, já que também é possível a condenação à prática de actos administrativos de conteúdo discricionário, desde que a sua emissão seja devida. Quando a prática do acto ilegalmente recusado ou omitido envolva o exercício de poderes discricionários, o tribunal pode condenar a Administração a praticá-lo, traçando, em maior ou menor medida, o quadro, de facto e de direito, dentro do qual esses poderes discricionários deverão ser exercidos. <sup>(1)</sup>

O que significa que estamos em presença de um meio ou processo de plena jurisdição cujo objecto diz respeito à pretensão material do interessado, à relação material controvertida que se constituiu e que remete para o tribunal o dever de analisar e decidir do mérito da pretensão.

E porque assim é, o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam, dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova (artigo 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias 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 em apreço, constata-se que o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais indeferiu o pedido que a Entidade Requerente apresentou, na qualidade de sucursal incorporante e ao abrigo do disposto no artigo 69.º do Código do IRC <sup>(2)</sup>, no sentido de lhe ser concedida autorização para deduzir aos seus lucros tributáveis os prejuízos fiscais acumulados nos exercícios de 2004 e 2005 pela sucursal incorporada Henkel Adhesivos, até ao sexto exercício posterior àquele a que respeitam esses prejuízos. Isto porque, segundo o disposto naquele preceito legal «*Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante (...) desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos (...)*» (n.º 1), estando essa autorização «*subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e*

*desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos» (n.º 2).*

De acordo com os fundamentos desse acto de recusa, não se verificariam os requisitos que o artigo 69.º do Código do IRC exige para autorizar a pretendida transmissibilidade de prejuízos fiscais, dado que a sucursal incorporada tem «*um património negativo, situação desfavorável para a sucursal incorporante, na medida em que a incorporação da sucursal fundida não contribuirá para os resultados futuros que a incorporante venha a obter*», não se verificando «*qualquer interesse na sua incorporação por parte da sucursal incorporante. E ainda que se pudesse entender que a sua integração foi ditada por razões económicas válidas, o plano de dedução dos prejuízos fiscais não permitiria a dedução dos prejuízos fiscais apurados, por inaplicabilidade do disposto na alínea o) do n.º 1 da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, ou seja, sendo o património negativo, a sucursal não contribui para a obtenção dos lucros que a sucursal incorporante venha a obter*».

Em face disso, foi instaurada a presente acção administrativa onde a Requerente pede a anulação do acto por vício de violação de lei, designadamente por errónea interpretação do disposto no artigo 69.º do Código do IRC, na medida em que os motivos indicados para recusar a autorização constituiriam critérios extra-legais e a Administração não teria analisado se se encontravam ou não preenchidos os requisitos legais contidos nesse preceito legal, traduzidos na existência de *razões económicas válidas* para a operação de fusão e inserção da operação numa *estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo com efeitos positivos na estrutura produtiva*.

E porque insiste na verificação de todos os requisitos previstos naquele preceito legal para que lhe seja concedida a referida autorização – cuja demonstração pretende fazer através da prova que oferece nesta acção – a Requerente finaliza com o pedido de condenação da Entidade Requerida à prática de acto devido, isto é, de acto que lhe autorize a dedução dos prejuízos fiscais da Henkel Adhesivos Sucursal, ainda que condicionado a um plano específico de dedução.

Para o efeito, arrolou prova testemunhal e apresentou abundante prova documental (constituída não só por elementos de prova já oferecidos no procedimento tributário como por novos elementos de prova) com vista a provar, em sede judicial, que a fusão foi praticada por razões económicas válidas, visando potenciar o seu crescimento económico, fundando, assim, a sua pretensão de condenação da Entidade Requerida à prática do ambicionado acto de autorização.

E, assim sendo, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão proferida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais com base nos elementos de prova de que este dispunha, uma vez que a Requerente produziu, nesta sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão.

Como se vislumbra da leitura da sentença, o Tribunal considerou dispensável todos esses novos elementos de prova porque julgou - erradamente - que apenas lhe cabia aferir se o acto de indeferimento fora ou não proferido dentro da legalidade, descurando o pedido de condenação à prática do acto devido, o qual não se basta com esta apreciação e vai para além da mera tutela da legalidade deste acto administrativo, impondo que o Tribunal analise da legalidade, ou não, da pretensão do interessado, aferida no momento em que é proferida a decisão final da acção administrativa de condenação à prática do acto devido.

Deste modo, e sabido que as informações necessárias, tanto para a formação do juízo por parte da Administração Fiscal, como para a formação do juízo pelo tribunal, sobre os intuítos económicos no quadro do regime em causa, são unicamente as constantes no n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, e que são legalmente vinculados os critérios que devem ser utilizados na apreciação desses intuítos e *vantagens económicas* da operação <sup>(3)</sup>, não podemos deixar de concluir que o despacho impugnado, proferido a fls. 402, no sentido de que não se vislumbrava qualquer «*necessidade de produção da prova testemunhal ou de quaisquer outras provas*», vedou à parte a oportunidade de produzir prova com vista a demonstrar a motivação económica da operação, isto é, de comprovar a materialidade por si alegada sobre a existência de «*razões económicas válidas*» para a fusão, privando, mesmo, o tribunal de elementos que podem ser relevantes para a formação de um juízo adequado sobre os intuítos económicos invocados pelo contribuinte e para a apreciação do pedido de condenação da Administração à prática do acto devido.

O Tribunal «*a quo*» poderia ter considerado essa prova irrelevante ou insuficiente, mas não considerá-la, *a priori*, como desnecessária.

Termos em que importa conceder provimento ao recurso interlocutório, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do recurso interposto da sentença.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

– conceder provimento ao recurso do despacho interlocutório constante de fls. 402, 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, 18 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *João Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) Sobre o assunto, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e FERNANDES CADILHA, em “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*”, págs. 335 e 336

(<sup>2</sup>) Na redacção em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que republicou o Código do IRC.

(<sup>3</sup>) Ainda que se considerem os conceitos jurídico-económicos previstos no artigo 69.º do CIRC como *conceitos indeterminados*, o certo é que isso não afasta a competência vinculada da Administração no exercício dos poderes de avaliação sobre o intuito ou motivação económica da operação, estando a sua utilização sujeita a controle de legalidade por parte dos tribunais. Cfr., sobre a matéria, CARLOS BAPTISTA LOBO, na Revista FISCALIDADE, n.º 26/27, intitulado, “*Neutralidade fiscal das fusões: benefício fiscal ou desagravamento estrutural?*”, pág. 53.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Contribuições para a Segurança Social. IRS. Privilégio imobiliário. Graduação de créditos.*

### Sumário:

- I — *Os créditos garantidos por penhora sobre bens imóveis preferem aos garantidos por hipoteca sobre os mesmos bens, se o registo da penhora tiver sido efectuado antes do registo da hipoteca.*
- II — *Os créditos da Fazenda Pública, relativos a IRC e IRS, apenas gozam de privilégio imobiliário geral, nos termos dos arts. 111.º do CIRS e 108.º do CIRC, não prevalecendo sobre os créditos reclamados garantidos por hipoteca.*
- III — *Concorrendo à graduação créditos de ambas as proveniências, os créditos pelas contribuições à Segurança Social logram preferência sobre os créditos de IRS e de IRC.*

Processo n.º 648/11-30.

Recorrente: Instituto da Segurança Social, IP - Centro Distrital de Leiria.

Recorrido: Fazenda Pública e outro.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. O Instituto da Segurança Social, IP - Centro Distrital de Leiria, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, datada de 8/10/2010, proferida no processo de verificação e graduação de créditos n.º 1376/09.0BELR, na parte em que graduou os créditos por si reclamados, provenientes de contribuições e juros de mora em dívidas à segurança social.

Nas alegações, conclui o seguinte:

1) - Por apenso ao processo de execução fiscal movido à sociedade “*Tecnirolo — Tecnologia Informática e Aplicações “CAD/CAM”, Lda*”, veio o ora recorrente reclamar créditos provenientes de contribuições e juros de mora, para serem pagos pelo produto da venda do bem imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o n.º 295, fracção A, da freguesia de Marrazes, penhorado nos autos principais.

2) - Tais créditos dizem respeito ao período contributivo de Abril de 1999 a Junho de 2009, no montante total de €538.836,51, quantia reconhecida pela sentença recorrida.

3) - A totalidade dos créditos reclamados goza de privilégio creditório imobiliário sobre o bem imóvel penhorado, nos termos do disposto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio, sendo que, os créditos ainda se encontram parcialmente garantidos por penhora de 2002/01/08 e hipoteca legal registada a 2006/06/21, conforme resulta da sentença, bem como se encontra devidamente atestado pela certidão de descrição e inscrição de ónus ou encargos junta aos autos a fls. ...

4) De tal certidão, tal como também consta discriminado na sentença recorrida, resulta que sobre o prédio penhorado incidem três penhoras efectuadas em 07/01/2002, relativas à dívida do exequente Fazenda Pública, seguindo-se uma penhora de 08/01/2002 da Segurança Social; uma hipoteca da Fazenda Pública registada em 19/12/2003 e uma hipoteca da Segurança Social registada provisoriamente em 21/06/2006 e convertida em definitiva em 17/10/2006.

5) Sucede que, para serem pagos pelo produto da venda do imóvel, foi graduado, após os créditos provenientes de IMI, o crédito hipotecário da Fazenda Pública; seguindo-se o crédito hipotecário da Segurança Social; posteriormente o crédito de IRS; em quinta posição os “Restantes créditos da Fazenda Pública, não abrangidos pelo montante da hipoteca, que gozam da garantia da penhora com registo anterior” e, em último lugar, os “Restantes créditos do ISS, não abrangidos pelo montante da hipoteca, que gozam da garantia da penhora com registo posterior.

6) Ora, face ao disposto no art. 6º do Código do Registo Predial - prevalência do direito inscrito em primeiro lugar, por ordem da data dos registos - e art. 822º do Código Civil - preferência resultante da penhora face a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior - não se compreende que o Tribunal a *quo* não tenha respeitado a prioridade do registo das penhoras, mais antigas relativamente às hipotecas legais.

7) Assim, tendo em conta a prioridade do registo, no concurso entre as penhoras constituídas no ano de 2002 e as hipotecas constituídas em 2003 e 2006, não pode restar qualquer dúvida que aquelas preferem a estas e, consequentemente, devem ser graduadas com prioridade às hipotecas legais constituídas em momento posterior.

8) Efectivamente, efectuada a penhora e de acordo com o disposto no art. 819º do CC, “*são inoponíveis à execução os actos de disposição, oneração ou arrendamento dos bens penhorados*”, pelo que, as hipotecas registadas em momento posterior não podem preferir às penhoras, dado trata-se de um acto de oneração de um bem já penhorado.

9) Sucede que, apesar da existência de penhora e hipoteca legal constituídas a favor do aqui recorrente, o certo é que, tal como reclamado por este credor (art. 9º do requerimento de reclamação de créditos), todos os créditos reclamados gozam do privilégio imobiliário previsto no art. 11º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio, independentemente da data da sua constituição e graduam-se logo após os créditos referidos no art. 748º do Código Civil, não existindo, portanto, qualquer restrição temporal à eficácia do privilégio conferido, pelo que, é irrelevante o momento da sua constituição.

10) Sobre a questão da preferência do privilégio do aqui recorrente relativamente à penhora, já se manifestou o Tribunal Constitucional através de vários Acórdãos, nomeadamente, os Acórdãos n.º 697/2004 e n.º 231/2007, reiterando este último que “o Tribunal Constitucional decide não julgar inconstitucional a norma do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 8 de Maio, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido às instituições de previdência prefere à garantia emergente do registo da penhora sobre determinado imóvel”.

11) Aquele Tribunal também já decidiu que os privilégios creditórios conferidos à Segurança Social têm fundamento constitucional, “existindo um motivo ou fundamento constitucionalmente adequado ou válido, alicerçado no artigo 63º da Lei Fundamental, para tal consagração e que, referentemente à mencionada *par conditio creditorum*, representa uma distinção de tratamento.” (Acórdão n.º 688/98, *in* Acórdãos do Tribunal Constitucional, 41º, vol., pág. 567).

12) No que diz respeito ao concurso entre o privilégio da Segurança Social e a penhora e ao facto de aquele ter preferência sobre esta, o Acórdão do TC n.º 193/203 afirma que “Não estamos, assim, perante um desproporcionado privilégio da segurança social, afectando um direito real de garantia plena que incide *ab origine* sobre determinado imóvel e em que a dívida exequenda resulta de um negócio jurídico celebrado no pressuposto da constituição desse mesmo direito real de garantia. Pelo contrário: a garantia dos credores comuns é todo o património do devedor, mas não qualquer bem específico sendo sobretudo função da penhora a individualização desses bens que hão-de responder pela dívida. (...) Não estamos, com efeito, perante uma afectação inadmissível, arbitrária ou excessivamente onerosa da confiança, já que a preferência resultante da penhora é de, algum modo, temporariamente aleatória”.

13) Ora, o facto da Segurança Social ter acautelado zelosamente os seus créditos através da constituição de penhora e hipoteca legal não lhe retira o privilégio creditório atribuído por lei, *i.e.*, os créditos não passam a estar garantidos apenas pela penhora e hipoteca que, sobretudo esta última, atendendo ao circunstancialismo do caso concreto, acaba por ser uma garantia que concede uma menor protecção dos créditos, resultando, pois na prática, que a decisão proferida afasta a preferência que é conferida pela lei substantiva aos créditos da Segurança Social, sobrepondo-se à Lei.

14) Como muito bem refere o Acórdão da Relação de Coimbra, de 2/10/2001: “caso o credor reclame o seu crédito num processo em que esteja a ser executado o património do devedor (executivo ou de falência), é óbvio que, embora a lei não o diga expressamente, na graduação que aí tem lugar, não pode, em relação ao mesmo crédito, ser levada em conta mais do que uma das garantias que o cobrem, que será, sem dúvida, a que concede melhor preferência. Só se esta não abranger a totalidade do crédito

é que o remanescente deve ser graduado com base na garantia de menor preferência.” (proferido na Ap. 1719/2001, *in www.trc.pt*).

15. Portanto, *in casu*, como se mencionou, a garantia que concede melhor preferência ao credor é o privilégio creditório que abrange a totalidade dos seus créditos.

16) O que está em causa é, efectivamente, a graduação do crédito do aqui recorrente - que goza de privilégio imobiliário e como tal detém uma garantia de natureza substantiva e com fundamento constitucional - face ao credor titular da penhora constituída em primeiro lugar, dado que esta, de acordo com o disposto no art.º 6º do CRP, 819º e 822º do CC, goza *in casu* de preferência face aos créditos hipotecários cujas garantias são de constituição posterior.

17) Assim, por força do privilégio imobiliário, todos os créditos do recorrente têm que ser graduados com prioridade relativamente aos créditos que gozam da preferência resultante da penhora, que, por sua vez, face à prioridade do registo, prefere às hipotecas registadas posteriormente.

18) Neste sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça: “Ora, no caso concreto, como a penhora é anterior ao registo da hipoteca ter-se-ia de atribuir ao credor/exequente a prioridade no pagamento (art. 822º do C.C.). Porém, como a Segurança Social beneficia do privilégio creditório imobiliário geral, independentemente da data da constituição do seu crédito, há que considerar a preferência que resulta deste privilégio creditório, como privilégio imobiliário que é, com a consequência de dever ser pago após os créditos referidos no art. 748º do C.C. e, portanto, com prioridade sobre o exequente”.

19) Ao decidir como decidiu, a sentença recorrida violou a Lei, nomeadamente, os artigos 11º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio, 748º, 819º e 822º do Código Civil e art.º 6.º do Código do Registo Predial.

1.1. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.2. O Digno Procurador-geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que os créditos reclamados pelo ISS.IP devem ser graduados após os créditos exequendos e reclamados pela Fazenda Pública que gozam da garantia da hipoteca com registo anterior, efectuada em 19/12/2003 e antes dos créditos da Fazenda Pública que gozam da garantia da penhora e dos créditos de IRS reclamados, no montante de €6.143,64 que gozam de privilégio imobiliário geral (art. 111º do CIRS).

2. A sentença recorrida deu como assente os seguintes factos:

a) O Serviço de Finanças de Leiria instaurou a execução fiscal com o número 3603200401019694 e apensos, contra Tecnirolo - Tecnologia Informática e Aplicações Card Cam, Lda., para cobrança coerciva da quantia de €363.094,72 referente a dívidas provenientes de: coimas, IVA, IRC de 2004 e IRS dos anos 2002 a 2006 (fls. 4 e ss. 87 e ss. e PEF em anexo);

b) No âmbito da referida execução e para garantia da quantia exequenda foram efectuadas 7 penhoras sobre o r/c, loja C, do prédio urbano, sito em Marrazes, descrito na C.R.Predial de Leiria, sob o número 2957/1994011 3-C (fls. 42 e ss., do PEF)

c) As penhoras foram efectuadas em: 07.01.2002, registadas pelas Ap. 76, 77 e 80 de 15.01.2002; e 30.08.2007, registadas pela Ap. 89, 96 e 112, de 1.09.2007 (fls. 42 e ss. do PEF em anexo);

d) Sobre o referido imóvel incide também uma hipoteca a favor da Fazenda Pública, registada pela Ap. 62, de 19.12.2003 (fls. 44, do PEF)

e) O ISS detém sobre a reclamada um crédito, no montante de €538.836,51, garantido por hipoteca e penhora constituídas sobre o prédio aqui penhorado;

f) A penhora foi realizada em 08.01.2002, registada pela Ap. 29, de 22.01.2002 (fls. 43, do PA em anexo);

g) A hipoteca foi registada a favor do ISS pela Ap. 50, de 21.06.2006, convertida em definitiva em 17.10.2006 (fls. 44, do PEF);

h) A executada deve ainda:

- O IRS, dos anos de 2003 e 2004, no montante global de €6.143,64;

- O IMI dos anos de 2004 e 2005, inscritos para cobrança, respectivamente em 2005 e 2006, no montante global de 535,82;

- Coimas do ano de 2008, no montante de €1.108,50 (cfr. fls. 50 e ss.).

3. Na execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas provenientes de coimas, IVA, IRC de 2004 e IRS de 2002 a 2006, reclamaram créditos o Instituto de Segurança Social (ISS), por dívidas de contribuições à segurança social relativas ao período contributivo de Abril de 1999 a Junho de 2009, e a Fazenda Pública, por dívidas relativas ao IRS de 2003 e 2004, ao IMI de 2004 e 2005 e a coimas.

Tendo em conta as garantias reais existentes sobre o imóvel penhorado – *hipotecas, penhoras e privilégios creditórios* – a sentença recorrida reconheceu os créditos reclamados e graduou-se com a seguinte ordem de preferência:

1º. *Créditos referentes ao IMI;*

2º. *Crédito exequendo e reclamado pela Fazenda Pública no global, que goza da garantia da hipoteca, com registo anterior, nos seus precisos limites e com limitação dos juros a 3 anos;*

3º. Crédito reclamado pelo ISS, que goza da garantia da hipoteca, com registo posterior, nos seus precisos limites e com limitação dos juros a 3 anos;

4º. Crédito de IRS dos anos de 2002, 2004, 2005 e 2006, se não abrangidos pelo montante da hipoteca;

5º. Restantes créditos da Fazenda Pública, não abrangidos pelo montante da hipoteca, que gozam da garantia da penhora com registo anterior;

6º. Restantes créditos do ISS, não abrangidos pelo montante da hipoteca que gozam da garantia da penhora com registo posterior.

O recorrente não concorda com esta graduação por entender que: (i) tendo em conta a prioridade do registo e as regras dos artigos 819º e 822º do CCv, as penhoras constituídas em 2002 têm prioridade sobre as hipotecas legais constituídas em 2003 e 2006; (ii) pelo artigo 11º do DL n.º 103/80, de 9/5, o crédito por si reclamado goza de privilégio imobiliário geral, que tem preferência sobre a penhora, tendo esta preferência sobre as hipotecas.

Como resulta dos factos provados, sobre o imóvel penhorado existem as seguintes garantias: (i) seis penhoras registadas em 15/1/2002 e 11/9/2007, para garantia das quantias exequendas e reclamadas pela Fazenda Pública; (ii) um penhora registada em 22/1/2002, para garantia de parte dos créditos reclamados pelo ISS; (iii) uma hipoteca legal registada em 19/12/2003 a favor da Fazenda Pública para garantia de parte da quantia exequenda; (iv) uma hipoteca legal registada em 17/10/2006 a favor do ISS para garantia de parte do crédito reclamado.

Para além destas garantias, em atenção à causa do crédito, os créditos exequendos e reclamados estão protegidos com os seguintes privilégios creditórios: (i) *privilégio imobiliário especial*, para garantia do IMI (cfr. art. 122º do CIMI e art. 744º do CCv); (ii) *privilégio imobiliário geral*, para garantia do IRS e IRC (arts. 111º do CIRS e 108º do CIRC); (iii) e o *privilégio imobiliário geral*, para garantia dos créditos das contribuições devidas à segurança social (art. 11º do DL n.º 103/80 de 9/5).

No confronto das várias garantias, o recorrente entende que as hipotecas legais, porque constituídas após as penhoras, são inoponíveis à execução, e por conseguinte, na graduação de créditos apenas concorrem as penhoras e os privilégios creditórios, tendo estes preferência sobre aquelas. Embora não o diga expressamente, se bem se entende a argumentação, o que pretende é que todo o seu crédito fique graduado em segundo lugar, logo a seguir ao crédito do IMI que está protegido com privilégio imobiliário especial.

No que respeita à graduação, *em primeiro lugar*, do crédito reclamado do IMI inscrito para cobrança em 2005 e 2006 nenhum problema se levanta, uma vez que, gozando de privilégio imobiliário especial sobre o imóvel penhorado em 2007, têm prioridade sobre quaisquer outros créditos, ainda que com garantias constituídas anteriormente (cfr. art. 744º, alínea a) do art. 748º e 751º do CCv e art. 122º do CIMI).

Os créditos reclamados pelo recorrente ISS respeitam *todos* a contribuições devidas à segurança social em períodos compreendidos entre Abril de 1999 a Junho de 2009 (cfr. doc. de fls. 32 e 33 dos autos).

Pelo artigo 11º do DL n.º 103/80, de 9/5, todos esses créditos gozam de *privilégio imobiliário geral* sobre os bens do devedor existentes à data da instauração do processo executivo. Trata-se de um privilégio que não se encontra sujeito a qualquer limite temporal e que prescinde de qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto gerador da dívida.

Parte desses créditos está também garantida por *penhora* registada em 22/1/2002, garantindo créditos até ao montante de €165.672,76, e por *hipoteca legal* constituída por registo definitivo em 17/10/2006, garantindo créditos no valor de €246.357,95. Como é evidente, os créditos à segurança social constituídos após o registo da hipoteca, ou seja, os constituídos *entre 17/10/2006 e Junho de 2009*, não estão abrangidos pela hipoteca nem pela penhora realizada em 22/1/2002.

No concurso entre *privilégio imobiliário geral* e *hipoteca*, por aplicação da norma do art. 749º do CCv, aquele não tem prioridade relativamente à hipoteca constituída anteriormente à data da penhora dos bens sobre que incidem um e outra. Com efeito, após a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral do artigo 11º do DL n.º 103/80, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral prefere sobre a hipoteca, ainda que constituída anteriormente (Ac. do TC n.º 363/02, in DR. I Série - A, de 16/10/2002), tem vindo a defender-se que o privilégio imobiliário geral só cede perante uma hipoteca que for constituída em data *anterior* ao registo da penhora dos bens sobre que incide. A tais privilégios, no conflito com créditos protegidos com outras garantias sobre os mesmos bens, aplica-se o artigo 749º, segundo o qual esses privilégios não valem contra terceiros que sejam titulares de direitos que, recaindo sobre coisas abrangidas pela penhora, sejam oponíveis ao exequente. E os direitos oponíveis ao exequente são aqueles que não podem ser atingidos pela penhora, neles se compreendendo os direitos reais de garantia que tenham sido constituídos antes da data da penhora (arts. 819º e 822º do CCv).

Já no concurso entre *privilégio imobiliário geral* e *penhora*, aquele artigo 11º tem sido julgado conforme a Constituição, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral por ele atribuído à Segurança Social prefere à garantia emergente da penhora invocada pelo exequente. Contrariamente



ao que ocorre na concorrência da hipoteca, entende-se que neste caso não há violação do princípio da confiança dos demais credores, nem a preferência se mostra irrazoável ou desproporcional à protecção conferida pela penhora ao credor comum (cfr. Ac. do TC n.º 193/2003, n.º 697/2004 e n.º 231/07, in [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)). De resto, a preferência do privilégio creditório sobre a penhora resulta da conjugação dos artigos 822.º com o artigo 733.º do CCv, uma vez que a preferência que a penhora confere ao exequente de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, apenas existe nos casos em que a *lei especial* não estabeleça outras regras de preferência, sendo um desses casos as normas que estabelecem os privilégios. Por outro lado, confrontando-se o privilégio com créditos cuja única causa de preferência é a penhora, apesar dos direitos conferidos por ambas garantias se reportarem à mesma data – a da apreensão dos bens – o privilégio pré-existe e, por isso, o credor que dele goza deve ser satisfeito com prioridade.

Tendo em conta estas regras, constata-se nos autos que o reclamante ISS tem créditos constituídos em *datas anteriores* às garantias conferidas pela penhora e pela hipoteca da Fazenda Pública, e por conseguinte têm primazia sobre os créditos garantidos por essas garantias. Assim acontece com todas as contribuições anteriores à data em que foi constituída a hipoteca da Fazenda Pública – 19/12/2003 – como é o caso das contribuições vencidas entre Abril de 1999 e 19/12/2003, as quais gozam de privilégio imobiliário geral que se sobrepõem às penhoras e hipotecas posteriores.

Significa isto que a graduação efectuada pela sentença recorrida, no que se refere aos créditos da Segurança Social anteriores à penhora de 15/1/2002 e à hipoteca de 19/12/2003, está em desconformidade com o artigo 749.º do CCv. Tais créditos devem ficar graduados em *segundo lugar*, ou seja, antes da graduação dos créditos da Fazenda garantidos pela penhora de 15/1/2002 e dos créditos garantidos pela hipoteca registada em 19/12/2003. É verdade que parte desses créditos também está garantida pela penhora realizada pelo ISS em 22/1/2002. Mas, perante a melhor preferência do privilégio imobiliário, tal garantia não tem qualquer relevância na graduação desses créditos.

Já os créditos do ISS *posteriores* à hipoteca constituída em 19/12/2003 cedem perante esta garantia. Como se referiu, no confronto com outros direitos reais de garantia sobre os mesmos bens, sob pena de inconstitucionalidade, não se aplica o regime previsto no artigo 751.º do CCv, mas sim o do artigo 749.º, pelo que os privilégios imobiliários gerais cedem perante a hipoteca constituída anteriormente.

Esses créditos estão garantidos com o *privilégio imobiliário geral*, nos termos do artigo 11.º do DL n.º 103/80, de 9/5 (actual art. 205.º do Cód. do Regime Contributivo do Sistema Providencial da Segurança Social aprovado pela Lei n.º 110/09, de 16/9, que sucedeu ao disposto nos arts. 10.º e 11.º daquele decreto-lei) e com a *hipoteca legal* registada em definitivo em 17/10/2006 até ao montante de €246.357,95. Atenta a data em que a hipoteca foi apresentada para inscrição no registo, logicamente que não abrange as dívidas à segurança social vencidas entre 21/6/2006 e Junho de 2009, as quais apenas gozam do privilégio creditório.

Ora, relativamente ao imóvel penhorado, estes créditos confrontam-se com créditos exequendos e reclamados da Fazenda Pública que também estão protegidos com as seguintes garantias: (i) três *penhoras* registadas em 15/1/2002, que garantem a quantia exequenda proveniente de IVA e coimas dos anos de 1997 a 2001 (cfr. doc. de fls. 87), até ao montante de €145.910,87, 78.518,94 e 110.709,41, respectivamente; (ii) *hipoteca legal*, constituída em 19/12/2003, para garantia da dívida exequenda proveniente de IVA, coimas e IRS, até ao montante de €722.797,39; (iii) três *penhoras* registadas em 11/9/2007, para garantia da dívida exequenda e reclamada proveniente de coimas, IVA e IRS, até aos montantes de €11.833,75, €83.716,90 e €56.370,20, respectivamente; (iv) *privilégio imobiliário geral* relativamente às dívidas exequendas e reclamadas provenientes do IRC de 2004, IRS dos anos de 2002 a 2006.

Neste confronto, de nada vale ao recorrente invocar a sua hipoteca relativamente aos créditos da Fazenda Pública garantidos por hipoteca ou por privilégio creditório. Pela regra da prioridade do registo constante do artigo 6.º, n.º 1 do C.R.Predial, prevalece a hipoteca da Fazenda; e pela regra do artigo 749.º do CCv, preferem os créditos privilegiados constituídos antes do registo da sua hipoteca, ou seja, as dívidas de IRC de 2004 e IRS de 2004, 2005 e 2006, privilegiadas em função das penhoras de 2007.

Sendo o recorrente credor privilegiado pelo artigo 11.º do DL n.º 103/80, pretende ele fazer valer os créditos constituídos após a hipoteca legal da Fazenda com o argumento de que têm preferência sobre as penhoras efectuadas em 15/1/2002. O raciocínio do recorrente parece ser o seguinte: como no concurso entre penhora anterior e hipoteca posterior aquela tem preferência e no concurso entre privilégio e penhora aquele tem preferência, então deve concluir-se que o privilégio também prevalece sobre a hipoteca.

Todavia, sob pena de inconstitucionalidade, não se pode chegar a essa conclusão, uma vez que ela representaria a aplicação ao privilégio imobiliário geral da regra prevista no artigo 451.º do CCv para o privilégio imobiliário especial. É que a supremacia dos créditos com privilégio geral só vale face aos créditos cuja única causa de preferência seja resultante da penhora e não quando concorrem com outras causas de preferência. Havendo várias garantias em concurso, só devem concorrer aquelas que melhor assegurem os créditos em confronto. Por isso, em relação ao privilégio creditório da ISS

a Fazenda pode opor a hipoteca constituída anteriormente em vez da penhora. Mas já no confronto entre os créditos da Fazenda garantidos por penhora anterior e hipoteca posterior, tendo em conta o disposto no art. 822º do CCv, prevalece o crédito penhorado, atendendo à prioridade temporal de cada uma das garantias.

Isto significa que os créditos da Fazenda Pública que estão abrangidos pela penhora realizada em 15/1/2002, porque é anterior à hipoteca, devem ser graduados em *terceiro lugar* e os créditos que estão abrangidos pela hipoteca de 19/12/2003, que prevalece sobre os privilégios constituídos posteriormente, deve ser graduada em *quarto lugar*.

Os créditos exequendos e reclamados da Fazenda Pública, que não estão garantidos por essa penhora e hipoteca, estão porém garantidos pelas penhoras realizadas em 11/9/2007, até ao limite pelas quais foram efectuadas, e pelo privilégio imobiliário geral que os artigos 111º do CIRS e 108º do CIRC atribuem aos créditos de IRC e IRS dos anos de 2004, 2005 e 2006, os três anos anteriores ao da penhora.

Como estes privilégios prevalecem sobre a hipoteca legal realizada em 17/10/2006 pelo ISS, poderia dizer-se que deveriam ser graduados em quinto lugar.

Mas essa preferência conflitua com o privilégio imobiliário geral que gozam todos os créditos do ISS que foram constituídos após a hipoteca legal da Fazenda registada em 19/12/2003. No confronto entre um privilégio geral da Segurança Social e um privilégio geral da Fazenda Pública prevalece aquele, porque do art. 11º do DL n.º 103/80 resulta que os créditos da segurança social se graduam logo após os referidos no artº 748º do CCv, preceito no qual os créditos de IRC e IRS se não incluem. A remissão que se faz para o artigo 748º do CCv tem que ser interpretada no sentido de se pretender dar preferência aos créditos da segurança social relativamente a outros privilégios gerais (cfr. Acs. do STA, de 13/2/2008, rec n.º 1068/07, de 6/5/2009, rec n.º 172/09 e de 5/5/2010, rec. 237/10). De onde se conclui que os créditos reclamados pelo recorrente, constituídos após 19/12/2003 devem ser graduados em *quinto lugar*, sendo irrelevante opor a hipoteca legal, uma vez que lhe confere menor garantia relativamente aos privilégios de IRC e IRS da Fazenda Pública.

Os créditos privilegiados da Fazenda, prevalecendo sobre a penhora realizada em 11/9/2007, devem ficar posicionados em *sexto lugar*, logo seguidos de todos os créditos garantidos que apenas têm como garantia essa penhora.

Importa lembrar que antes de qualquer credor obter o pagamento, serão pagas as custas do processo, as quais saem precípuas do produto dos bens penhorados (art. 455º do CPC).

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, em consequência, graduar os créditos pela ordem seguinte, saindo as custas precípuas do produto dos bens penhorados:

- 1º - Crédito referente ao IMI de 2004 e 2005;
- 2º - Crédito reclamado pelo ISS.IP, constituído entre Abril de 1999 e 19/12/2003;
- 3º - Crédito da Fazenda Pública garantido pelas penhoras realizadas em 15/1/2002;
- 4º - Crédito da Fazenda Pública garantido pela hipoteca registada em 19/12/2003, não abrangido pela penhora realizada em 15/1/2002;
- 5º - Crédito reclamado pelo ISS.IP, constituído após 19/12/2003;
- 6º - Crédito exequendo e reclamado referente ao IRS de 2004, 2005 e 2006;
- 7º. Restantes créditos reclamados e exequendos, que gozam da garantia das penhoras efectuadas em 11/9/2007

Custas pelo recorrente, na proporção de 1/2.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Reversão. Fundamentação.*

### Sumário:

*I — A suficiência da fundamentação tem que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação.*

*II — Os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando.*

Processo n.º 724/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Ana Paula Rafael Guilherme Gil.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a oposição n.º 501/08.2BELRA deduzida por Ana Paula Rafael Guilherme Gil, melhor identificada nos autos, revertida na execução fiscal n.º 1309200601038737 instaurada contra Canalsol - Equipamentos Energéticos, Lda, por dívidas de IRC, IVA e coimas.

Nas alegações, conclui o seguinte:

a) - A ora oponente deduziu oposição contra os processos executivos n.º 1309200601038737 e Aps. respeitantes a dívidas de IRC de 2004, IVA de 2004 e 2005 e Coimas Fiscais de 2007, tudo no montante global de €33.061,00;

b) - Invocou como fundamento a falta de fundamentação do despacho de reversão, argumento que mereceu acolhimento pela douda sentença recorrida;

c) - Analisado o despacho em causa verifica-se que obedece aos requisitos legais exigíveis, dele constando todos os elementos que determinaram a reversão efectuada nomeadamente a insuficiência, por parte da devedora originária de bens susceptíveis de garantirem o pagamento das dívidas exequendas;

d) - A jurisprudência do STA pugna pela suficiência da fundamentação sempre que dela resulte a possibilidade de os destinatários conhecerem o percurso cognitivo da Administração Fiscal conducente à efectivação da reversão, tal como se entende que ocorreu na presente situação;

e) - A ora oponente deduziu mais três oposições, sendo que duas delas foram julgadas procedentes, uma improcedente e outra que ainda aguarda decisão, muito embora todas apresentem os mesmos fundamentos.

1.2. O recorrido apresentou contra-alegações, onde conclui o seguinte:

I) Nos termos previstos no artigo 77º da LGT, o despacho que determina a reversão da execução não está fundamentado, quer em termos de facto como em termos de Direito, uma vez que logo inicialmente a DGCI não invoca os factos constitutivos da conclusão assumida, que a Recorrida foi gerente de facto da sociedade durante o período a que respeita o facto tributário constituído, e não igualmente, os factos constitutivos da conclusão que a Recorrida tenha culpa na alegada insuficiência de património da sociedade.

II. Neste sentido, a sentença proferida pelo Tribunal de primeira instância esteve integralmente correcta, uma vez que, o despacho recorrido não refere que bens existem no património da sociedade no momento em que foi ordenada a reversão, não indica ainda a razão da insuficiência dos mesmos bens, designadamente se a alegada insuficiência foi provocada por qualquer acto culposo por parte da ora Recorrida.

III. Sendo absolutamente irrelevante que do processo administrativo constem documentos que provem que estão preenchidos os pressupostos legais que determinam a reversão da execução, uma vez que a fundamentação faz parte do acto, não podendo estar integrada em documentos externos ao acto tributário.

IV. O facto de a DGCI alegar que o património da sociedade devedora originária é insuficiente para fazer face ao pagamento das dívidas fiscais em causa nos autos, é claramente insuficiente para que o Tribunal possa considerar a fundamentação como suficiente, tendo em consideração que o artigo 77º da LGT determina que da fundamentação deve constar uma descrição clara de todos factos constitutivos dos pressupostos legais que determinam a reversão da execução, nos termos dos artigos 23º e seguintes da LGT.

V. Sendo que, no que respeita ao despacho em causa nos presentes autos, concluímos que do mesmo não consta a descrição dos factos e a apresentação de meios de prova que demonstrem que durante os períodos em causa a Recorrida foi gerente de facto da devedora originária, nem consta qualquer facto que demonstre a eventual culpa da Recorrida na insuficiência de bens da sociedade, logo, o despacho que determina a reversão não está fundamentado.

VI. Note-se que nos termos do disposto no artigo 22º n.º 4 da LGT as pessoas solidariamente responsáveis (como é o caso da Recorrida) têm o direito de apresentar reclamação ou impugnação judicial da dívida de imposto cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, o que significa que o responsável subsidiário deverá ser notificado dos factos constitutivos da emissão da própria liquidação que deu origem à dívida revertida, devendo ser notificado de todos os elementos constitutivos da mesma liquidação.

VII. Nestes termos, sem a exposição e prova de todos os factos constitutivos do direito da DGCI de proferir o despacho que determina a reversão da execução, nos termos do disposto nos artigos 23º e seguintes do CPPT, o despacho referido não está fundamentado nos termos do disposto no artigo 77º da LGT, devendo por conseguinte ser anulado nos termos do disposto no artigo 135º do CPA aplicável ex. vi artigo 2.º do CPPT, devendo a sentença recorrida, ser confirmada por ter feito correcta aplicação da lei.

VIII. Ademais, no que respeita ao eventual recurso ao disposto no artigo 37º do CPPT, a referida norma legal é aplicável apenas às situações em que o contribuinte não seja notificado da fundamentação do acto, não sendo aplicável às situações em que a fundamentação seja notificada, mas de forma claramente deficiente. Sem conceder, acresce ao exposto, que o mecanismo previsto no disposto no artigo 37º do CPPT não é aplicável à fundamentação de elementos omitidos na fundamentação do despacho de reversão, como afirma a douta jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

IX. Caso assim não se entenda, no que respeita à reversão de coimas, a Recorrida sempre seria parte ilegítima na execução contra si revertida, tendo em consideração que de acordo com a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo nos Acórdãos que serão referidos é ilegal a reversão de dívidas derivadas de coimas nos termos do disposto no artigo 7º-A do RJIFNA, actual artigo 8º do RGIT.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da anulação do despacho de reversão, por também englobar coimas, o que é inconstitucional.

2. A sentença deu como provados os seguintes factos.

1. Por despacho de 4 de Fevereiro de 2008, foi ordenada a reversão da execução contra a oponente, por dívidas fiscais da titularidade da devedora originária Canalsol — Equipamentos Energéticos, Lda, referentes ao processo de execução fiscal n.º 1309200601038737 e aps., no montante de € 33.061,00 (fls. 10 cujo conteúdo se dá por reproduzido);

2. O despacho de fls. 10 tem o seguinte conteúdo: «*Face às diligências de fls. 9, e estando concretizada a audição do responsável subsidiário, prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra Ana Paula Rafael Guilherme...*» (fls. 10 cujo conteúdo se dá por reproduzido). E na parte respeitante aos fundamentos da reversão escreveu-se o seguinte: «*Insuficiência de bens da devedora originária conforme despacho junto*».

3. Previamente, foi a oponente notificada para exercer o direito de audição, com o seguinte teor «*Face às diligências de fls. 9, determino a preparação do processo para efeitos de reversão (...) face ao disposto nos normativos do n.º 4 do art.º 23 e do art.º 60º da Lei Geral Tributária, proceda-se à notificação dos interessados para efeitos do exercício do direito de audição...*» (fls. 5 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido). A oponente nada disse.

4. No ofício para citação da oponente, na parte respeitante aos fundamentos da reversão, diz-se «*Insuficiência de bens da devedora originária nos termos dos artigos 22º, 40º; 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º n.º 2 e 160º do CPPT, conforme despacho de reversão junto*» (fls. 11 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Consta dos autos outro despacho proferido sobre o mesmo processo n.º 1309200601038737 e aps., com a mesma data de 4/2/2008, e com o seguinte teor: «*A executada como património apenas possui o veículo de marca Citroen, ligeiro de mercadorias do ano de 1999, com a matrícula 82-54-OH, sobre o qual incide já registo de penhora e hipoteca a favor da Fazenda Nacional, e os bens móveis constantes do auto de penhora junto ao processo 13090200401016369 (...) pelo que afigura-se estarmos perante uma situação de fundada insuficiência de bens penhoráveis da devedora originária susceptíveis de satisfazer a dívida exequenda...*».

6. A oponente foi citada para a execução revertida em 18/2/2008 (fls. 12 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7. A reversão abrange dívidas por coimas.

3. A oponente, contra quem reverteu a execução por dívidas de IRC, IVA e coimas, alegou a ilegalidade do despacho de reversão pelo facto de: (i) não estar demonstrada a insuficiência de bens da devedora originária; (ii) não estar provada a culpa dos administradores na insuficiência do património quanto ao pagamento das coimas; (iii) o despacho não estar fundamentado quanto à insuficiência dos bens da devedora originária.

A sentença recorrida anulou o despacho de reversão pelo *vício de falta de fundamentação*, com invocação de três argumentos: (i) “no despacho não se mencionam quais os bens existentes, nem a razão da sua insuficiência”; (ii) “não se percebem as razões para haver dois despachos de reversão, com a mesma data, sobre o mesmo processo, mas parece claro que não foi o despacho «completo» que foi notificado à oponente, mas sim a sua versão simplificada, como se depreende do ofício de citação”; (iii) “tal despacho «simplificado» é manifestamente insuficiente para dar a conhecer à oponente todo o «iter» seguido pela AF”.

A recorrente discorda desses argumentos, dizendo que o despacho de reversão contém todos os elementos necessários à compreensão das razões pelas quais se ordenou a reversão, nomeadamente

a insuficiência dos bens da devedora originária, e que “permite a um destinatário normal conhecer o percurso volitivo da Administração Tributária na reversão operada”.

Efectivamente, assim é.

A citação do oponente para a execução indica como fundamento da reversão o seguinte: «*Insuficiência de bens da devedora originária nos termos dos artigos 22º, 40º, 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º n.º 2 e 160º do CPPT, conforme despacho de reversão junto*».

E o despacho de reversão aí referido, constante de fls. 13 do p.a apenso, tem o seguinte conteúdo:

“*As dívidas a que respeitam os autos são provenientes de IRC do ano de 2004, IVA de 2004 e 2005 e Coimas Fiscais respeitantes ao ano de 2007, no montante total de € 33.061,00.*

*A executada, como património, apenas possui o veículo de marca CITROEN, ligeiro de mercadorias do ano de 1999, com a matrícula 82-54-OH, sobre o qual incide já registo de penhora e hipoteca a favor da Fazenda Nacional, e os bens móveis constantes do auto de penhora junto ao processo 13090200401016369 e Aps, (Fls 87 a 93).*

*Pelo que, afigura-se estarmos perante uma situação de fundada insuficiência de bens penhoráveis da devedora originária susceptíveis de satisfazer a dívida exequenda e acrescido, conforme disposto nos artigos 23º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e artigo 153º, n.º 2 b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

*Neste contexto, foi iniciado o procedimento com vista à efectivação da reversão contra os responsáveis subsidiários, tendo os mesmos sido notificados em 07.01.2008 (nº 5 do art. 39º do CPPT), para exercerem o direito de audição consagrado no artigo 60º da LGT.*

*Findo o prazo concedido para o exercício do sobredito direito, os ora revertidos não o vieram exercer, ficando assim esse direito precludido.*

*Conforme consta de cópia de certidão de matrícula de fls 5 a 8 dos presentes autos, a gerência da sociedade devedora encontrava-se a cargo de:*

*Luis Filipe Carvalho Gil, NIF ..., residente em ..., Alcobaça e;*

*Ana Paula Rafael Guilherme Gil, NIF ..., residente em ... Alcobaça.*

*Assim, atendendo a que os bens penhoráveis se mostram insuficientes para garantir os créditos da Fazenda Nacional, é meu entender; proferir despacho no sentido de que a reversão reverta contra os supracitados gerentes, os quais são subsidiariamente responsáveis pelas dívidas da executada, nos termos dos artºs 23º e 24º da LGT e 8º do RGIT.*

*Proceda-se à citação dos supracitados revertidos com observância do preceituado nos artigos 160º, n.º 3 e 191º, ambos do CPPT, comunicando-lhes na mesma, os direitos de defesa previstos no CPPT.*

*Todavia, após efectuada a reversão o processo ficará suspenso em relação aos revertidos, desde o termo do prazo da oposição até completa excussão do património da devedora originária”.*

Por imposição do n.º 3 do artigo 268º da CRP, dos artigos 124º e 125º do CPA e artigos 77º, 22º, n.º 4 e 23º n.º 4 da LGT, a reversão da execução é um acto impositivo de deveres e encargos sujeito ao dever de fundamentação. A Administração tributária está pois obrigada a indicar as razões de facto e de direito que a determinaram a reverta a execução contra o responsável subsidiário.

Sendo certo que a administração tributária cumpriu esse dever, porque exteriorizou de forma expressa a reflexão que fez para reverter a execução, em causa fica apenas o problema da *suficiência* dessa reflexão, pois é relativamente à falta desse requisito que o oponente se queixa na petição inicial. No seu modo de ver, o despacho de reversão não tem “elementos individualizadores” da insuficiência de bens da devedora originária, não diz que bens se encontram na sua titularidade, qual a natureza dos mesmos, se estão ou não onerados, qual o seu valor, qual o critério valorativo seguido para apurar o valor desses bens e se existem ou não outros bens.

A oponente, no que foi seguido pela sentença recorrida, parece ter em conta apenas as razões indicadas no documento de citação, onde de forma “simplificada” se diz que a reversão ocorre por “*insuficiência de bens da devedora originária*”. Acontece que essa citação não é o acto de reversão, mas apenas a *comunicação* ao responsável subsidiário de que contra ele foi revertida uma execução fiscal. O n.º 4 do artigo 22º da LGT estabelece a obrigatoriedade da citação ou notificação conter os fundamentos da reversão, mas esse dever é diferente do dever de fundamentação. O dever de comunicação dos fundamentos não se identifica ou confunde com o dever de fundamentação. Como refere Vieira de Andrade, «uma coisa será permitir que do exterior se conheçam as razões da decisão, outra coisa será levar ao exterior o conhecimento delas» (cfr. *O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, pág. 47).

É por isso que os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando. No nosso sistema, as eventuais deficiências que a notificação (ou citação) apresente apenas atingem a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como claramente resulta do artigo 132º do CPA e do n.º 6º do artigo 77º da LGT, a comunicação do acto constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia.

Ora, a sentença recorrida quando diz que o “despacho «simplificado» é manifestamente insuficiente para dar a conhecer à oponente todo o «iter» seguido pela AF”, está a reportar-se aos fundamentos integrados da citação e não aos fundamentos declarados pelo autor do acto de reversão. Se a citação não contém os fundamentos da reversão, ou não os contém de forma completa, então a comunicação do acto de reversão não cumpriu a finalidade imediata de dar a conhecer o conteúdo e os fundamentos do acto, impedindo desse modo que se produzam efeitos desfavoráveis.

Mas, no caso concreto, essa ineficácia relativa nem sequer se tem por verdadeira, pois a citação faz referência, de forma genérica, ao motivo que está na origem da reversão («*insuficiência de bens da devedora originária*») e aos preceitos legais que a suportam («*22º, 40º, 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º n.º 2 e 160º do CPPT*»), remetendo expressamente para os fundamentos do despacho de reversão («*conforme despacho de reversão junto*»). Por conseguinte, não se trata de um “despacho simplificado”, mas da comunicação dos fundamentos através da remissão expressa para o despacho de reversão. O documento de citação incorpora o acto de reversão, com todos os seus fundamentos, remetendo expressamente para o documento onde está exarado. Poderia discutir-se se esse documento acompanhou ou não a citação, caso em que a citação não podia garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade dos fundamentos da reversão. Mas, para além de tal falta não ter sido questionada, a verdade é que se tem que admitir que o despacho de reversão acompanhou a notificação, precisamente porque a oponente no seu articulado – artigo 19º - demonstra conhecer elementos constantes do despacho de reversão que não estão directamente referenciados na citação.

A suficiência da fundamentação tem pois que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação, como se julgou na sentença recorrida.

É sabido que, perante a enorme variedade de tipos de poderes e de tipos de actos, não há um critério uniforme que permita reconhecer uma fundamentação suficiente. Repetidamente se diz que a suficiência de fundamentação é um conceito relativo, variável conforme a matéria, o tipo de acto e sobretudo as particularidades concretas de cada decisão. Todavia, para que possa cumprir as funções principais que a lei lhe comete, não pode deixar de ter capacidade para esclarecer concretamente as razões determinantes do acto, o que só acontece se for clara, congruente e suficiente (nº 2 do art. 125º do CPA).

O elemento menos compreendido pelo oponente, o único que vem referenciado na oposição, respeita à individualização do conceito indeterminado «insuficiência» do património da devedora originária. Alega que não sabe se há ou não mais bens, qual a natureza e valor dos existentes e porque é que eles são insuficientes.

Não se nos afigura, porém, que os argumentos do oponente apontem para a inexistência de um “esclarecimento concreto” das razões que levaram à prática do acto de reversão.

Na verdade, perante o teor da declaração fundamentadora, um destinatário normal ou razoável está em condições de conhecer porque é que se deu a reversão. O despacho de reversão indica que o montante total da dívida exequenda é de € 33.061,00 e que a executada, como património, *apenas* possui o veículo de marca CITROËN, ligeiro de mercadorias do ano de 1999, com a matrícula 82-54-OH, sobre o qual incide já registo de penhora e hipoteca a favor da Fazenda Nacional, e os bens móveis constantes do auto de penhora junto ao processo 13090200401016369. Ou seja, para a administração tributária o património da executada resume-se a um veículo e a bens móveis, ambos já onerados noutros processos. Se apenas existem esses bens, tendo em conta o valor da dívida exequenda, a ilação que se extrai é que há insuficiência de património. A fundamentação do acto revela que o seu autor só o emitiu porque, bem ou mal, chegou à conclusão que o património da executada não é suficiente para pagar a dívida exequenda. Ora, este elemento é apto a justificar a decisão tomada, e por isso mesmo, suficiente para dar a conhecer a razão de ser da reversão.

As interrogações colocadas pela oponente quanto à possibilidade de existirem mais bens e à necessidade de se conhecer o valor dos existentes, já não dizem respeito ao dever formal de fundamentação, mas à veracidade dos pressupostos ou fundamentos do acto de reversão. Se não há insuficiência do património, então não se verifica um dos pressupostos legais da reversão enunciados no artigo 24º da LGT e no artigo 8º da RGIT. Mas este é já um problema de validade substancial ou material do acto e não um problema de forma, onde se deve incluir o não incumprimento do dever de fundamentação.

Concluimos, pois, que o acto de reversão está fundamentado quanto ao juízo de insuficiência dos bens da devedora executada para pagar a dívida exequenda.

Nas contra-alegações, o recorrido veio dizer que a reversão das coimas é parte ilegítima dada a inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT.

O recorrido não solicitou a ampliação do âmbito do recurso, ao abrigo do artigo 684º-A do CPC. Todavia, ainda que se interpretasse aquela alegação como pretendendo ampliar o âmbito do recurso, a questão não pode ser conhecida nesta instância porque não é um fundamento em que o oponente tenha decaído. A questão da inconstitucionalidade do artigo 8º não foi alegada em 1ª instância nem o tribunal a conheceu oficiosamente, e por isso não é um fundamento em que o oponente tenha ficado vencido e

sobre o qual haja necessidade de prevenir a sua apreciação em consequência do provimento do recurso. Como a oposição tem que prosseguir, a fim de serem apreciadas as demais ilegalidades imputadas ao acto de reversão, a questão da inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT certamente que será equacionada na sentença que vier a ser proferida sobre a verificação dos pressupostos da reversão.

4. Pelo exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, acordam em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa do processo para apreciação dos demais fundamentos da oposição.

Custas pelo recorrido.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*IRC. Isenção. Seminário. Enquadramento fiscal das pessoas jurídicas canónicas. Nova Concordata.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artº 10º n.º 1 do CIRC estão isentas de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa [al. a)], as instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas [al. b)], e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente [al. c)].*
- II — A isenção prevista na alínea c) do referido normativo carece de reconhecimento pelo Ministro de Estado e das Finanças, a requerimento dos interessados, mas a isenção das Pessoas Colectivas de Utilidade Pública Administrativa e das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e entidades anexas, bem como das pessoas colectivas legalmente equiparadas às IPSS (alíneas a) e b) do n.º 1 do referido artigo 10.º opera actualmente de forma automática e com efeitos retroactivos à data da verificação dos respectivos pressupostos, por força da redacção que àquele normativo foi dada pela lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro e do artº 12º do EBF.*
- III — As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas a estas legalmente equiparadas, nomeadamente as organizações e instituições religiosas e seus institutos que se proponham, para além dos fins religiosos, outros fins enquadráveis no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro (Estatuto das IPSS), beneficiam de uma isenção automática de IRC nos termos do artº 10º, n.º 1, alínea b) e 2 do CIRC e das disposições conjugadas dos arts. 12º e 26º, n.º 5 da Nova Concordata, bem como dos arts. 1º, n.º 1 alínea f), 40 e 41º do referido Estatuto.*

Processo n.º 725/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** — A Fazenda Pública, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga de 16 de Maio de 2011, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo, melhor identificado nos autos, contra a liquidação de IRC referente aos anos de 2005 a 2006, e respectivos juros compensatórios no montante de € 18 085, 93.

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

«I - A presente impugnação versa sobre as liquidações de IRC e respectivos juros compensatórios dos exercícios de 2005 e de 2006, como melhor se deduz dos extractos do sistema informático da Direcção-Geral dos Impostos, que se encontram juntos aos autos.

II - A M.mª Juiz do Tribunal a quo, na douda sentença recorrida, julgou a presente impugnação judicial procedente por, no essencial, considerar que a ora Impugnante sendo uma pessoa canonicamente erecta desde 20.11.1940, detém a qualidade de pessoa colectiva de direito público legalmente equiparada a Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS) atento, nomeadamente, o disposto nos arts. 1.º, n.º 1, alínea f), 7.º, 8.º, 45.º, e 94.º todos do Decreto-lei n.º 119/83, de 25.02; e,

Que, como tal, beneficia - por força do preceituado nos arts. 10.º, 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata celebrado em 2004 entre o Estado Português e a Santa Sé - da isenção de IRC prevista no art. 10.º, n.º 1, alínea b) do CIRC.

Porém, salvo o devido respeito, não pode a Fazenda Pública concordar com tal interpretação dos citados normativos legais, pelos argumentos que de seguida se expõem.

III - Como decorre da posição assumida pela Administração Tributária (AT) nos presentes autos é inquestionável que a ora Impugnante é uma “pessoa jurídica canonicamente erecta, com personalidade jurídica reconhecida” em momento anterior à entrada em vigor do citado Decreto-lei n.º 119/83 e que “prossegue uma actividade enquadrável na alínea f) do nº 1 do art. 1.º” daquele diploma legal.

Acontece, porém, que - salvo melhor opinião - tal realidade não confere à impugnante o direito de ser qualificada como IPSS.

IV - Mais, no entender da AT, mesma a “qualidade de pessoa equiparada (a IPSS) está em causa”, porquanto a assunção de tal qualidade só ocorrerá se respeitado o disposto na parte final do n.º 5 do art. 94 da referido Decreto-lei n.º 119/83, ou seja, que respeitem as normas do referido diploma “e os seus novos estatutos sejam aprovados pela competente autoridade eclesiástica”.

V - No que se refere à questão da equiparação das entidades referidas no artigo 10.º do CIRC com as entidades religiosas referidas nos artigos 10.º, 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata, sempre se dirá que o que o Estado reconhece às pessoas jurídicas canónicas é a personalidade jurídica civil (art.º 10.º) e que, por esse motivo, estas “gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza (art.º 12.º) e que ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade (nº 5 do artº 26.º).

VI - Acresce que o facto de o Impugnante ser pessoa jurídica canónica que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública não o enquadra no artigo 10.º do CIRC que não prevê a concessão do benefício fiscal a essas entidades.

VII - Como é entendimento da Administração Fiscal, superiormente sancionado, o ora Impugnante “não possui, formalmente, o estatuto jurídico das Pessoas Colectivas de Utilidade Pública ou Instituição Particular de Solidariedade Social”, não podendo assim “usufruir da isenção prevista no artigo 10.º do CIRC”.

VIII - Destarte é entendimento da Fazenda Pública que a douda sentença ora recorrida não poderá manter-se, sendo imperioso que se conclua pela improcedência da impugnação judicial, por não estarem as liquidações ora em apreço feridas de ilegalidade, sendo que estas por serem legais, deverão manter-se na ordem jurídica.

IX - Tendo na douda sentença ora recorrida se decidido no sentido da aplicabilidade em concreto da isenção prevista no art. 10.º, n.º 1, alínea b) do CIRC é, no entender da AT, inevitável que se conclua que foram violados o art. 10.º do CIRC, os arts. 10.º, 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata e, ainda, o art. 94.º, n.º 5 do Decreto-lei n.º 119/83.

**II-** O recorrido Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo, contra alegou e concluiu do seguinte modo:

«1ª. Mostrando-se provado que a recorrida desenvolvia actividades a nível da educação e ensino, sem finalidades lucrativas, antes da aprovação do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, é forçoso concluir que passou a ser considerada uma IPSS, independentemente da forma que tenha adoptado, ex vi do disposto, nos citados artigos 1.º/1/f) e 94.º/5 do Estatuto das IPSS.

2ª. A ora recorrida reveste a natureza de IPSS de acordo com o art.º 94.º/5 do Estatuto das IPSS, pelo que beneficia de forma automática da isenção de IRC, consagrada no artigo 10.º/1/b) do CIRC.

3ª. Quando a actividade desenvolvida pelas entidades religiosas se integre no âmbito do objecto das IPSS - designadamente pela prossecução de objectivos de educação e ensino como no caso da recorrida -, o legislador mandou aplicar, ipso iure, o regime fiscal dessas entidades de direito privado, por as equiparar legalmente (cfr. artº 12º e 26.º/5 da Nova Concordata)

4ª. Isto porque de acordo com o disposto no artº. 12º da Nova Concordata “As pessoas jurídicas, reconhecidas nos termo do art. 10º que, além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvem a respectiva actividade de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português e gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza”



5ª. Estabelece-se ainda o art. 26.º/5 da Concordata que “As pessoas jurídica canónicas, referidas nos números anteriores, quando também desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitos ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade”

6ª. Acresce que, estas considerações foram concebidas quando já se encontrava em vigor a isenção de IRC prevista no art. 10.º do CIRC, sendo como tal manifesto que quando o legislador determinou a aplicação do “regime fiscal aplicável à respectiva actividade” às pessoas jurídicas canónicas que a exercessem, pretendeu abranger nesta isenção também estas últimas entidades.

7ª. Sendo a recorrida uma pessoa colectiva legalmente equiparada a uma IPSS, é-lhe, também por este motivo, aplicável a isenção de IRC prevista no artº 10º/1, 2ª parte, como expressamente já se decidiu em caso similar pelo duto Acórdão do TCAS de 8 de Maio de 2008, no Proc. 02010/07, confirmado pelo Acórdão do STA de 7 de Janeiro de 2009 no Proc. 812/08, todos in www.dgsi.pt.

8ª. A recorrida é também uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa por equiparação legal, no termos das disposições conjugadas dos artigos 416º e 450º do Código Administrativo e dos artigos 12º e 26º/5 da Nova Concordata.

9ª. A recorrida goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública, nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 9/79, de 19 de Março e art.º 8.º do Decreto-Lei n.º 553/80, de 21 de Novembro, beneficia automaticamente da isenção em e de IRC ao abrigo do disposto no art.º 10.º/1/c) do CIRC.

10ª. Decorre claramente do regime definido, que a adopção da forma de uma das entidades previstas no artigo 10º do CIRC é uma faculdade, e que não fica prejudicada a atribuição às pessoas colectivas religiosas dos direitos legalmente previstos para essas entidades, caso estas não adotem a forma daquelas.

11ª. Logo, sendo claras as disposições que determinam a aplicação de benefícios e regime fiscal das pessoas colectivas privadas às pessoas jurídicas canónicas, consagradas nos art. 12.º 26.º/5 da Concordata, não pode o intérprete querer fazer valer uma interpretação manifestamente contrária à letra da lei, tendo estado bem a sentença recorrida ao anular o acto de liquidação impugnado.»

**III-O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no seguinte sentido:**

«Recorrente: Fazenda Publica

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência de impugnação judicial deduzida contra liquidações de IRC no montante global de € 18 095,93 (anos 2005 e 2006)

Fundamentação: O sujeito passivo Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo é uma pessoa jurídica canonicamente erecta, com personalidade jurídica reconhecida desde 1940, nos termos legais, antes da vigência do actual Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (Estatuto) aprovado pelo DL n.º 119/93, 21 Dezembro (probatório nº4)

São instituições particulares de solidariedade social (IPSS) as constituídas sem finalidade lucrativa por iniciativa dos particulares que se dediquem, designadamente, à educação e formação profissional dos cidadãos (art.º nº1 alínea f) DL n.º 119/93, 21 Dezembro)

A aplicação das disposições do Estatuto às instituições da igreja católica é feita com respeito pelas disposições da Concordata celebrada entre Portugal e a República Portuguesa em 7 Maio 1940 (art. 44º Estatuto)

A personalidade jurídica das instituições canónicas erectas resulta da simples participação escrita da erecção canónica feita pelo bispo da diocese onde tiverem sede aos serviços competentes para a tutela das mesmas instituições (art. 45º Estatuto)

O sujeito passivo é proprietário do estabelecimento escolar denominado D. Diogo de Sousa que prossegue exclusivamente a sua actividade no domínio do ensino, da educação e da formação profissional (probatório nºs 2 e 5)

O exercício desta actividade pelo estabelecimento escolar confere ao sujeito passivo a qualidade de pessoa colectiva legalmente equiparada a IPSS, independentemente da forma jurídica adoptada (arts. 12º nº5 e 26º nº5 da actual Concordata celebrada em 2004; art. 94º nº5 Estatuto)

A isenção de IRC incidente sobre os rendimentos dos serviços educacionais prestados pelo estabelecimento resulta da conjugação dos normativos supra citados (probatório nº7; art.10º nº1 alínea b) CIRC)

Conclusão: O recurso não merece provimento. A sentença impugnada deve ser confirmada.»

**IV. – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.**

Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

1. A Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRC n.º 200900001779636 e 2009 00001 780141, relativa ao ano de 2005 e 2006, no valor de total de 18085,93€;

2. O Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo é o proprietário do estabelecimento escolar denominado Colégio D. Diogo de Sousa;

3. O Colégio D. Diogo de Sousa é um estabelecimento de ensino Particular e Cooperativo, que funciona ao abrigo do Alvará n.º 7029, de 28 de Abril de 1950, pelo que se enquadra nos objectivos do

Sistema educativo, nos termos, do n.º 2 do art.º 3.º da Lei n.º 9/79 e nos 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 553/80 (Lei de Bases e Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo, respectivamente de 79 de Março e 21 de Novembro), pelo que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública” conforme documento constante do PA;

4. A impugnante possui personalidade jurídica nos termos do artigo quatrocentos e cinquenta do Código Administrativo, uma vez que em obediência àquele preceito legal e ao artigo terceiro da Concordata em vigor entre a República Portuguesa e a Santa Sé - Concordata de 1940 - então em vigor - o Ordinário da Arquidiocese participou ao Governo Civil e Braga a sua constituição, em 20 de Nov. de 1940, conforme documento constante do PA;

5. O Colégio D. Diogo de Sousa desenvolve exclusivamente a sua actividade, ao nível do ensino, educação e formação profissional;

6. Entre 29.09.2008 a 25.08.2009, foi submetida a uma inspecção tributária, abrangendo os anos de 2004, 2005 e 2006 (fls. 23 a 25 dos autos);

7. A Inspeção verificou a contabilidade da impugnante, somente, constavam os proveitos/custos referentes à exploração dos parques e aos rendimentos de imóveis, e não contavam as prestações de serviços educacionais bem como os custos inerentes a estas prestações (cfr. Projecto de relatório);

8. Em 25.06.2009, foi a impugnante notificada para organizar a escrita, relativa prestação de serviços educacionais (cfr. Projecto de relatório);

9. A Inspeção Tributária apurou que a contabilidade da referida sociedade evidenciava irregularidades, as quais se encontram descritas no relatório de inspecção, constante de fls. 34, 43 dos autos e no processo de administrativo (PA) apenso aos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido.

10. Pelo ofício nº51412231, foi a Impugnante notificada, em 23.10.2009, do Relatório da Inspeção Tributária (fls. 32 do PA apenso aos autos);

11. A reclamante interpôs recurso hierárquico, em 03.08.2009, o qual veio a ser indeferido por despacho de 31.03.2010 (fls. 67 e 68 do PA);

12. Em 17.11.2010 a Impugnante deduziu a impugnação judicial.

V- A questão que cumpre apreciar é a de saber, se a ora recorrida – Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo – pode ou não beneficiar da isenção prevista no artº 10º, n.º 1, alínea b) do IRC.

A decisão recorrida considerou que, sendo Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo uma pessoa canonicamente erecta desde 20-11-1940 (ponto n.º 4 da matéria de facto) detém a qualidade de pessoa colectiva de direito público legalmente equiparada a IPSS, por força do preceituado nos arts 1º, nº1, alínea f) 7º, 8º, 45º e 94º do DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, beneficiando, por isso, da isenção subjectiva da al.b) do n.º 1 do artº 10º do CIRC.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente Fazenda Pública alegando que o facto de o Impugnante ser pessoa jurídica canónica que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública não o enquadra no artigo 10.º do CIRC que não prevê a concessão do benefício fiscal a essas entidades.

Mais alega que o Impugnante “não possui, formalmente, o estatuto jurídico das Pessoas Colectivas de Utilidade Pública ou Instituição Particular de Solidariedade Social”, não podendo assim “usufruir da isenção prevista no artigo 10.º do CIRC”.

A nosso ver não assiste qualquer razão à Fazenda Pública, sendo que a interpretação que faz dos preceitos aplicáveis à situação vertente assenta em evidente equívoco.

Vejam os.

Nos termos do artº 10º n.º 1 do CIRC estão isentas de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa [al. a)], as instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas [al. b)], e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente [al. c)].

A isenção prevista na alínea c) do referido normativo carece de reconhecimento pelo Ministro de Estado e das Finanças, a requerimento dos interessados, mas a isenção das Pessoas Colectivas de Utilidade Pública Administrativa e das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e entidades anexas, bem como das pessoas colectivas legalmente equiparadas às IPSS (alíneas a) e b) do n.º 1 do referido artigo 10.º opera actualmente de forma automática e com efeitos retroactivos à data da verificação dos respectivos pressupostos, por força da redacção que àquele normativo foi dada pela lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro e do artº 12º do EBF.

Como resulta da matéria de facto assente o Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo é o proprietário do estabelecimento escolar denominado Colégio D. Diogo de Sousa, colégio esse que é um estabelecimento de ensino Particular e Cooperativo, que funciona ao abrigo do Alvará n.º 7029, de 28 de Abril de 1950, pelo que se enquadra nos objectivos do Sistema educativo, nos termos, do n.º 2 do art.º 3.º da Lei n.º 9/79 e nos 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 553/80 (Lei de Bases e Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo, respectivamente de 79 de Março e 21 de Novembro), pelo que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública” conforme documento constante do PA.

O seminário possui personalidade jurídica “nos termos do artigo quatrocentos e cinquenta do Código Administrativo, uma vez que em obediência àquele preceito legal e ao artigo terceiro da Concordata em vigor entre a República Portuguesa e a Santa Sé - Concordata de 1940 - então em vigor - o Ordinário da Arquidiocese participou ao Governo Civil e Braga a sua constituição, em 20 de Nov. de 1940, conforme documento constante do PA.

Também se apurou que o Colégio D. Diogo de Sousa desenvolve exclusivamente a sua actividade, ao nível do ensino, educação e formação profissional.

Nos termos do artº 10º, n.º 2 da Nova Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé (publicada no DR n.º 269 de 16 de Novembro de 2004) o Estado reconhece a personalidade das pessoas jurídicas referidas nos artigos 1º, 8º e 9º nos respectivos termos, bem como a das restantes pessoas jurídicas canónicas, incluindo os institutos de vida consagrada e as sociedades de vida apostólica canonicamente erectos, que hajam sido constituídas e participadas à autoridade competente pelo bispo da diocese onde tenham a sua sede, ou pelo seu legítimo representante, até à data da sua entrada em vigor.

E também do artº 12º da Nova Concordata resulta que as pessoas jurídicas canónicas, reconhecidas nos termos do artigo 10º, que, além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvem a respectiva actividade de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português e gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza.

O artº 1º, do Decreto-lei 119/83 de 25 de Fevereiro (Estatuto das IPSS) define as IPSS como instituições particulares de solidariedade social constituídas, sem finalidade lucrativa por particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, objectivos de índole social, mediante a concessão de bens e prestação de serviços, nomeadamente (para o que ao caso interessa) de educação e formação profissional de pessoas e bens (al. f) do referido normativo).

A impugnante, e ora recorrida, é, pois, uma pessoa jurídica canonicamente erecta (artº 45º do decreto-lei 119/83, de 25.02), com personalidade jurídica reconhecida nos termos legais prosseguindo, para além de fins religiosos, nomeadamente de formação dos ministros do culto, fins de educação e formação profissional, que constituem actividade enquadrável na alínea f) do n.º 1 do artº 1º do decreto-lei 119/83, de 25.02.

No que concerne ao enquadramento fiscal das pessoas jurídicas canónicas estabelece o artº 26º, n.º 5 da Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé (publicada no DR n.º 269 de 16 de Novembro de 2004) que as pessoas jurídicas canónicas, referidas nos números anteriores, quando também desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como, entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade.

O conceito *de fins religiosos* e *de fins diversos dos religiosos*, para efeitos de definição do regime tributário aplicável à actividade é delimitado pelo n.º 1 do artigo 21º da Lei da Liberdade Religiosa (Lei 16/2001 de 22 de Junho) o qual define para este efeito fins religiosos como sendo os de exercício do culto e dos ritos, de assistência religiosa, de formação dos ministros do culto, de missão e difusão da confissão professada e de ensino da religião, considerando-se fins diversos dos religiosos, entre outros, os de assistência e beneficência, de educação e de cultura, além dos comerciais e de lucro (¹).

Ora segundo o art. 40.º do Estatuto das IPSS (decreto-lei 119/83, de 25.02), as organizações e instituições religiosas que, para além dos fins religiosos, se proponham prosseguir actividades dirigidas à realização de fins de solidariedade social, ficam sujeitas, quanto ao exercício destas actividades, ao regime estabelecido no Estatuto das IPSS. Estas entidades podem, pois, ser qualificadas como IPSS se, para além dos fins religiosos, também prosseguirem fins de solidariedade social (art. 40.º, do Estatuto das IPSS)

As organizações religiosas assumem pois a qualidade de IPSS nos termos das demais instituições, sejam elas civis ou religiosas. O reconhecimento desta qualidade significa a sua inserção numa categoria especial de pessoas colectivas - as pessoas colectivas de solidariedade social (²).

Assim sendo forçoso é concluir que as organizações e instituições religiosas e seus institutos que se proponham, para além dos fins religiosos, outros fins enquadráveis no artigo 1.º do diploma, são legalmente equiparadas, nos termos dos artigos 40º e 41.º do Estatuto das IPSS, a instituições particulares de solidariedade social.

E sendo equiparadas a IPSS, beneficiam de uma isenção automática de IRC nos termos do artº 10º, n.º 1, alínea b) e 2 do CIRC (³)

No caso, e como vimos, o Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo é uma pessoa jurídica canonicamente erecta (artº 45º do decreto-lei 119/83, de 25.02.) com personalidade jurídica reconhecida nos termos legais prosseguindo, para além de fins religiosos, nomeadamente de formação dos ministros do culto, fins de educação e formação profissional, que constituem actividade enquadrável na alínea f) do n.º 1 do artº 1º do decreto-lei 119/83, de 25.02.

Pelo que é legalmente equiparado, nos termos dos artigos 40º e 41.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, a instituição particular de solidariedade social.

Daí que se conclua que o Seminário Conciliar de S. Pedro e S. Paulo, enquanto entidade equiparada a IPSS, usufrui automaticamente da isenção de IRC nos termos do artº 10º, n.º 1, alínea b) e 2 do CIRC e das disposições conjugadas dos arts. 12º e 26º, n.º 5 da Nova Concordata, bem como dos arts. 1º, n.º 1 alínea f), 40 e 41º do Decreto-lei 119/83, de 25.02 (Estatuto das IPSS).

A sentença impugnada, que decidiu neste sentido, não merece, pois censura.

#### VI- Decisão

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando, com esta fundamentação, o julgado recorrido.

Custas pela recorrente Fazenda Pública,

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) (Ver neste sentido ISABEL MARQUES DA SILVA, As implicações fiscais da nova Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa, in, ESTUDOS JURÍDICOS E ECONÓMICOS EM HOMENAGEM AO PROF. DOUTOR ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO - II. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, pag.178.

Como sublinha esta autora, não se excluindo que a “Comissão paritária” prevista no artigo 29 da Concordata possa vir a definir em termos mais amplos o conceito de “fins religiosos”, enquanto não existirem no direito português outras definições de “fins religiosos” e “fins diversos dos religiosos” são as constantes do citado preceito da LLR que devem ser tidas como referência.)

(<sup>2</sup>) (Cf. LICÍNIO LOPES, AS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL, Almedina, pags. 185-191.)

(<sup>3</sup>) Também neste sentido Isabel Marques da Silva, ob. cit., pag. 179 e Miguel Cortês Pinto de Melo Marques, IPSS, Uma abordagem Fiscal, revista Fiscalidade, Março 2010, pag. 45.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Contra-Ordenação Fiscal. Nulidade Insuportável. artigo 114.º n.º 2 do RGIT.*

### Sumário:

- I — *O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “descrição sumária dos factos” (artigo 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT) deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada ao arguido, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão precisamente os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada.*
- II — *O facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT reporta-se à tipificação constante do n.º 1 do mesmo preceito legal, mas cometido de forma negligente, sendo seu pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue.*
- III — *Neste sentido, a falta de entrega da prestação tributária de IVA, não preenche o tipo legal de contra-ordenação acima referido, uma vez que no IVA a prestação a entregar não é a prestação tributária deduzida, mas sim a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito.*

Processo n.º 801/11-30.

Recorrente: Oliveirages Contabilidade e Gestão Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

### 1 - RELATÓRIO

Oliveirages Contabilidade e Gestão LDA vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra proferida nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 080920050600091.6, decisão essa que julgou improcedente o recurso por si interposto, nos termos do art. 80º do RGIT, da decisão do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Castelo de Paiva, que lhe aplicou a coima de € 470,22 Eur.

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

1. Vem o presente recurso apresentado da douta sentença que julgou improcedente o recurso judicial apresentado contra a decisão de aplicação de coima.

2. Nos processos judiciais por contra-ordenações tributárias, pode ser admitido recurso em que a coima aplicada é de valor inferior à alçada dos tribunais tributários, nos casos em que a admissão do recurso e mostre manifestamente necessária para melhoria da aplicação do direito, por aplicação subsidiária do artº 73º n.º 2 do Regime Geral das Contra-Ordenações.

3. O Objectivo desta disposição, ao prever a possibilidade de aceitação de recursos nos casos em que eles são manifestamente necessários para melhoria da aplicação do direito, não é viabilizar a correcção de decisões que optem por uma determinada corrente jurisprudencial, mas sim permitir a emenda de erros jurisprudencialmente inadmissíveis, que estejam à margem de qualquer corrente jurisprudencial.

4. A descrição sumária dos factos prevista no artigo 79.º, n.º 1, alínea b) do RGIT como requisito da decisão administrativa da aplicação da coima visa assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, no pressuposto de um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados.

5. O facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT reporta-se à tipificação constante do n.º 1 do mesmo preceito legal, mas cometido de forma negligente, sendo seu pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue.

6. Neste sentido, a falta de entrega da prestação tributária de IVA não preenche o tipo legal de contra-ordenação acima referido, uma vez que no IVA a prestação a entregar não é a prestação tributária deduzida, mas sim a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito.

Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente e consequentemente, revogada a douta sentença recorrida e julgar-se provido o recurso judicial apresentado contra a decisão de fixação de coima.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer do seguinte teor:**

O recurso interposto visa melhoria na aplicação do direito, nos termos do art. 89.º n.º 2 do Regime geral das contra-ordenações, aplicável subsidiariamente, razão pela qual parece ser de admitir.

Visa-se com o mesmo que seja reconhecido como requisito de aplicação da coima a possibilidade de defesa, s no pressuposto de um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados.

Tem ainda o mesmo em vista a melhor interpretação do disposto nos arts. 79.º n.º 1 e 114.º n.º 2 do Regime geral das infracções tributárias (R.G.I.T.).

Face à matéria apurada em que, para além do que se remete para o auto-de notícia, apenas se fez constar a existência de certo montante de I.V.A.”exigível”, a sua não entrega, o termo do prazo e o período a que respeita.

Há que reconhecer não ter sido dado cabal conhecimento dos factos.

Contudo, em conformidade com o disposto no art. 79.º n.º 1 alínea a) do R.G.I.T. prevê-se que tal ocorra através de uma “descrição sumária”.

Sendo de constatar que a administração fiscal optou pela audição escrita da recorrente, não estava a mesma dispensada de descrever ainda os relativos à dedução de I.V.A. que foi efectuada, o que não consta.

Também o probatório é relativamente a tal omissis, não satisfazendo a tal a remessa que ainda neste última é efectuada para o auto de notícia, em que mais se fez ter sido entregue uma declaração periódica de I.V.A., o assinalado e não terem sido entregues todos os meios de pagamento.

Aliás, relevante é ainda que, nesse contexto, a ora recorrente tenha já arguido tal falta na impugnação judicial que apresentou, pelo que é de lhe reconhecer razão - no sentido de ter sido cometida nulidade embora “dependente de arguição no prazo de 10 dias, ou no acto de impugnação” decidiu o ac. do Pleno do S.T.J. no proc. 5671/01, naquela que parece ser a melhor interpretação no que respeita ao regime de nulidades em processo de contra-ordenação, no quadro do previsto no art. 120.º do C.P.P.. Nestes termos, parece que o recurso é, nestes termos, de proceder.

**Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir**

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

Foi levantado auto de notícia em 3/04/05, que aqui se dá por reproduzido, por o sujeito passivo Oliveirages, Lda. não ter entregue o montante do IVA exigível do período de 6/2004, no valor de 2.076,695, o termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 10/08/04 e a data de cumprimento da obrigação era 4/3/05; a recorrente notificada para efeitos do art. 70º do RGIT, através de carta registada com a/r assinado em 29/9/05, não apresentou defesa;

Após revogação administrativa da decisão anterior de aplicação de coima, em 3/2/06 foi proferida decisão de aplicação de coima, que aqui se dá por reproduzida, Oliveiragest, Lda., na qual se assentou que, “À arguida foi levantado auto de notícia pelos seguintes factos: I. Montante de imposto exigível: 2.076,69 €; 2. Valor da prestação tributária entregue: O €; 3. Valor da prestação tributária em falta 2.076,69 €; 4. Data para cumprimento da obrigação: 4/3/05; 5. Período a que respeita a infracção: 2004/6; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/08/04; os quais se dão como provados. Os factos relatados constituem violação dos artigos abaixo indicados, punidos pelos artigos do RGIT referidos no quadro, constituindo contra-ordenações fiscais. Normas infringidas: art. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, apresentação dentro do prazo, sem meio de pagamento; Normas punitivas: art. 114º, nº2, e 26º, n.º 4 do RGIT. A responsabilidade própria da arguida deriva do art. 7º do DL n.º 433/82, aplicável por força do art. 30 do RGIT, concluindo-se dos autos a prática pela arguida e como autora material da contra-ordenação identificada supra. Medida de coima: em abstracto, a medida da coima aplicável ao arguido em relação às contra-ordenações praticadas terá como limite mínimo o montante de €415,34 e limite máximo o montante de € 2.076,69, dado tratar-se de pessoa colectiva.” Para a fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da contra-ordenação praticada, para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (art. 27º do RGIT): não há actos de ocultação; não há benefício económico, é accidental a prática desta conduta, negligência simples, sem obrigação de não cometer infracção, situação económica e financeira desconhecida, tempo decorrido desde a prática da infracção 3 a 6 meses.

Assim, tendo em conta estes elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no art. 79º do RGIT, aplico ao arguido a coima de € 425,72, cominada no art. 114º, n.º 2 e 26º, nº4, do RGIT, com respeito pelos limites do art. 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas nos termos do nº2 do DL n.º 29/98 de 11/2.

- foi a recorrente notificada desta decisão, 6/2/09, e bem assim da coima aplicada, das custas e para proceder ao pagamento da coima e custas no prazo de 20 dias ou dentro do mesmo prazo interpor recurso.

### **3- DO DIREITO:**

Para se decidir pela improcedência do recurso considerou a decisão recorrida o seguinte:

**A coima (...) com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação (...).»**

**As nulidades no processo de contra-ordenação fiscal vêm reguladas no art.63º do RGIT e entre elas consta, como nulidades insuprível, a falta de menção de algum elemento essencial da infracção; falta de requisitos legais da decisão de aplicação das coimas (...).**

**Significa isto que a decisão deve conter a descrição dos factos, que no caso é manifestamente suficiente; a indicação das normas concretamente violadas e punitivas, ou seja, a subsunção dos factos ao direito quer no seu enquadramento jurídico quer nas consequências previstas na lei.**

**Trata-se de estabelecer [art. 79º, nº1, alínea b)] um regime de menos solenidade para as decisões de aplicação de coimas comparativamente com as sentenças criminais, regime esse justificável pela menor gravidade das sanções contra-ordenacionais. O que releva é que a descrição factual que consta da decisão de aplicação de coima seja suficiente para permitir ao arguido aperceber-se dos factos que lhe são imputados e poder, com base nessa percepção, defender-se adequadamente. (1- Acórdão do STA de 29/03/06 no processo 0143/06, relatado pelo Consº Jorge de Sousa, iet www.dgsi.pt,**

**A referência às normas violadas é concretizada pois menciona apenas os arts. 26º nº1 e 40º nº1, alínea a) do Código do IVA; quanto às normas punitivas elege os arts.114º, nº2, por se tratar de conduta negligente e 26º nº4, por se tratar de pessoa colectiva; na medida concreta da coima faz uma enumeração dos factos ponderados para a fixação da coima, nomeadamente a frequência da prática deste tipo de infracção (accidental), afastando desde logo tabelar a coima pelo mínimo, mas ainda perto do valor mínimo.**

**De facto as normas punitivas são em concreto os arts. 114º nºs 1 e 3 e 26º, n.º 4 do RGIT.**

**No que respeita à descrição dos factos, ainda que sumaria, é necessário descrever actos materiais praticados pelo arguido, ou seja, os factos que constam do auto de notícia, e tal também é feito sendo dito que são os que são os que “se dão como provados.”**

**Aos factos narrados subsumiu-se a norma concretamente aplicável quer a nível da identificação da infracção quer a nível das consequências no caso concreto, a moldura abstracta da coima aplicável, para depois entrar nas considerações respeitantes ao doseamento da coima em concreto, valorando-se, factos que se tenham apurado para além da infracção, como por exemplo se é prática não cumprir as obrigações fiscais ou outras circunstâncias agravantes ou atenuantes (art. 27º do RGIP), (2- Cfr. Acórdão do STA de 12/12/2006, no processo 01045/06, relatado pelo Consº Brandão de Pinho, in wuw.dgsi.pt).**

**Deste modo, qualquer pessoa pode perceber e entender o que lhe é imputado e a razão da condenação de molde a aferir se com ela concorda ou discorda, assegurando-se de forma real o direito de defesa.**

**Não há dúvida que a decisão de aplicação de coima não padece de qualquer nulidade.**

#### **DECISÃO**

**Pelo exposto, julga-se o recurso improcedente, por não provado, pelas razões expostas e, em consequência, mantém-se a decisão de aplicação da coima.**

#### **DECIDINDO NESTE STA**

As questões objecto do presente recurso consistem em saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento ao considerar não verificada a nulidade da decisão administrativa de aplicação da coima por violação do disposto no art. 79º, n.º 1, als. b) e c) do RGIT e importa ainda apreciar, porque a recorrente o suscita, se o facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT tem como pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue.

Concorda-se com o expendido pelo Sr. Procurador-Geral Adjunto junto deste STA que o recurso interposto visa melhoria na aplicação do direito passando-se de imediato ao conhecimento do mesmo.

Entendeu a sentença recorrida que não se verifica nulidade da decisão administrativa pois que a mesma efectuou uma sumária análise dos factos e das normas penais concretamente aplicáveis o que permite a qualquer pessoa perceber e entender o que lhe é imputado e a razão da condenação.

Não estamos de acordo.

Seguiremos de perto o recente acórdão deste STA de tirado no recurso n.º 855 de 23/11/2011 em que o ora relator interveio como segundo adjunto.

Dispõe o art. 79 n.º 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias que «A decisão que aplica a coima conterà:

- a) a identificação do infractor e eventuais comparticipantes;
- b) a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
- c) a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) a indicação de que vigora o princípio da *reformatio in pejus*, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
- e) a indicação do destino das mercadorias apreendidas;
- f) a condenação em custas.»

Como esclarecem Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos no seu Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, pag. 435 «os requisitos previstos neste artigo para a decisão condenatória do processo contra-ordenacional tributário visam assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão».

No que respeita à “descrição sumária dos factos”, há que sublinhar que este requisito da decisão administrativa de aplicação da coima constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada à arguida, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão precisamente os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada (cf. neste sentido, entre outros, os Acórdãos desta Secção 241/09, de 29.04.2009, 540/09 de 16.09.2009, e 624/09, de 25.11.2009, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

No caso subjudice a normas legais tidas como violadas pela decisão administrativa são as dos arts. 26º n.º 1 e 40º n.º 1 a) do CIVA referindo-se na mesma decisão, como normas punitivas os arts. 114º n.º 2 e 26º n.º 4 RGIT (falta de entrega da prestação tributária)- cf. fls. 41 dos autos.

A contra-ordenação fiscal imputada à arguida é a do artigo 114.º, n.º 2 do RGIT (cfr. a decisão de fixação da coima a fls. 41 dos autos), ou seja, a de “falta de entrega da prestação tributária” cometida a título de negligência.

A conduta ali tipificada como contra-ordenação consiste na *«não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior (...) ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei»*

Ora, no que concerne ao preenchimento do tipo legal previsto nos n.º 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, tem vindo a afirmar, de forma dominante e consolidada, que *«a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal de contra-ordenação em causa e consequentemente para que se cumpra a “descrição sumária dos factos” que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida»* - conferir neste sentido Acórdãos de 21.04.2010, recurso 85/10, de 02.12.2009, recurso 887/09, de 18.11.2009, recurso 593/09, de 25.11.2009, recurso 624/09 e de 16.09.2009, recurso 540/09, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Com efeito, como se sublinha no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo 279/08 de 28.05.2009, *«no âmbito do IVA fala-se de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido. De facto, no âmbito do referido*

*direito à dedução, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que não deduziram».*

Assim as referências à «prestação tributária que nos termos da lei deduziu» e à «prestação tributária deduzida nos termos da lei», que se utilizam no art. 114.º do RGIT, apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Ora, no caso dos autos, é inequívoco que não consta da decisão que aplicou a coima (a fls.41), nomeadamente da descrição sumária dos factos, o recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica que aí vem referida, o que afasta a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114.º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

Assim sendo, e em face de tudo o exposto, não pode ter-se como adequadamente cumprido o requisito a que alude a alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT (descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas), omissão essa que constitui nulidade insuprível (– Vide, neste sentido Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos no seu Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, pag. 435, e, no regime anterior, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Processo Tributário, comentado e anotado, 3ª Edição, pag. 456, nota 4.) - art. 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT.

### III-DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso jurisdicional, revogar a decisão recorrida, julgar procedente o recurso judicial e, em consequência, anular a decisão administrativa que aplicou à recorrente a coima aqui em causa.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal por dívidas ao IFADAP. Meio próprio. Prazo de prescrição.*

### Sumário:

- I — As dívidas ao IFDAP por concessão de ajudas comunitárias indevidamente recebidas, embora não constituindo dívidas de natureza tributária, são cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal.*
- II — O prazo de prescrição de tais dívidas, porque não revestem natureza tributária, nem se enquadram no artigo 40.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, é o geral de 20 anos consagrado no artigo 309.º do Código Civil, sendo-lhe também aplicável o n.º 1 do artigo 323.º do mesmo diploma quanto à interrupção da prescrição.*

Processo n.º 924/11-30.

Recorrente: José Manuel da Costa Brás e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – José Manuel da Costa Brás e mulher, com os demais sinais dos autos vêm recorrer da decisão da Mmª Juíza do TAF de Viseu, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada por dívida ao Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas, relativa aos anos 1987 e 1988, no montante de € 48.894,18 e respectivos juros de mora, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) Em 1996 foi proposta, contra o oponente uma acção executiva civil com fundamento em certidão de dívida extraída em 31 de Julho de 1992, na qual, por responsabilidade não imputável ao recorrente, ali embargante, a instância foi interrompida e posteriormente declarada deserta, por despachos de 27.05.1997 e 23.9.2004 respectivamente.



IIª) Da conjugação dos artigos 5º/1 do DL de Aprovação da Lei Geral Tributária (DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) e 297º do Código Civil conclui-se que o prazo de prescrição a aplicar no caso em análise é o plasmado na legislação anterior, ou seja, 10 anos como estabelece o artigo 34º/1 do Código de Processo Tributário.

IIIª) O prazo de prescrição começou a contar da data de extracção da certidão, em 31 de Julho de 1992, sendo que este prazo não se interrompe com a citação, como normalmente decorreria do artigo 49º/1 da Lei Geral Tributária.

IVª) O artigo 42º/2 da Lei Geral Tributária vem estabelecer 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»*.

V) A prestação tributária prescreveu em 30 de Julho de 1992.

VIª) Da análise do artigo 5º/5 do DL de Aprovação da Lei Geral Tributária (DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) conclui-se que o prazo de caducidade a aplicar é o plasmado na legislação anterior, ou seja, 5 anos como estabelece o artigo 33º/1 do Código do Processo Tributário, uma vez que o novo prazo de caducidade apenas se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998.

VIIª) O prazo de caducidade começou a contar da data da extracção da certidão em 31 de Julho de 1992 e em 30 de Julho de 1997 a Administração Tributária perdeu o direito de liquidar a dívida à oponente, ora recorrente.

VIIIª) O tribunal a quo deveria ter concluído pela aplicação dos artigos 5º/1 do DL de Aprovação da Lei Geral Tributária (DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) e 297º do Código Civil, dos quais resulta que o prazo de prescrição a aplicar no caso em análise é o prazo de 10 anos, como estabelece o artigo 34º/1 do Código de Processo Tributário, tendo, incorrectamente, aplicado o prazo geral ordinário de prescrição, de 20 anos.

IXª) Da análise do artigo 5º/5 do DL de Aprovação da Lei Geral Tributária (DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) resulta que se deve aplicar o prazo de caducidade de 5 anos como estabelece o artigo 33º/1 do Código do Processo Tributário, não tendo o tribunal a quo apreciado a excepção em causa, da qual resulta que o direito à liquidação caducou, no que diz respeito à oponente mulher.

Xª) O presente deve proceder, revogando-se a sentença recorrida, procedendo a oposição, tudo com as legais consequências, assim se fazendo JUSTIÇA.

II- Não foram apresentadas contra alegações.

III- No seu parecer a fls. 75, o Mº Pº suscitou a questão prévia da incompetência em razão da matéria para o conhecimento do presente recurso, uma vez que *“... segundo a cláusula I. do dito contrato se estipulou ser competente “o foro da comarca de Lisboa, com exclusão a qualquer outro” (fls. 11), do que parece decorrer que, sendo a competência do foro comum, e mostrando-se interposto recurso de decisão proferida em 1ª instância é actualmente o Tribunal da Relação de Lisboa o competente para conhecer do mesmo”*.

IV. Em cumprimento de despacho do Relator de fls. 76, foram as partes notificadas para se pronunciarem a respeito da eventualidade de vir a ser declarada a incompetência deste Supremo Tribunal em razão da matéria.

V. A fls. 80/81 veio a recorrente manifestar a sua intenção *“... de remessa dos autos ao tribunal que se venha a considerar competente, nos termos do disposto no artigo 18º, n.º 2 do CPPT.”*

VI. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) - Em 02/12/2004 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2658200401004255. a correr no Serviço de Finanças de Santa Comba Dão, conta ao ora oponentes, José Manuel da Costa Brás e mulher Maria Helena Marques da Cruz Brinca, tendo por base certidão por dívida ao IFADAP — Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas, resultante de subsídio/ajudas comunitárias indevidamente recebido(as) pelos executados relativos aos anos de 1987 e 1988, no montante de € 48.894,18, e respectivos juros de mora — cfr. fls. 6,7, 8 e 41 dos autos;

B) - Em 02-12-2004, foram os ora oponentes citados pessoalmente de que contra si foi instaurado o referido processo de execução fiscal, e para procederem ao pagamento da quantia exequenda cfr. fls. 17 e 18 dos autos;

C) - A oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Santa Comba Dão 03/01/2005 — cfr. fls. 1 e 41 dos autos;

D) - O Serviço de Finanças de Santa Comba Dão remeteu a presente oposição ao TAF - Viseu em 10/03/2005.

VIII. Em primeiro lugar, cabe conhecer da excepção da incompetência dos tribunais tributários para a execução da dívida, invocada pelo MºPº.

Ora, desde já se dirá que esta excepção improcede.

Na verdade, está em causa dívida ao IFADAP- Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas, resultante de subsídio/ajudas comunitárias indevidamente recebido(as) pelos executados relativos aos anos de 1987 e 1988, no montante de € 48.894,18, e respectivos juros de mora - cfr. fls. 6,7,8 e 41 dos autos (V. alínea A) do probatório supra).

Ora, em casos idênticos vem este Supremo Tribunal entendendo que a execução fiscal é o meio idóneo para cobrança coerciva de dívidas àquela entidade, louvando-se nos seguintes argumentos:

“O IFADAP é um instituto de direito público, dotado de personalidade jurídica, com autonomia administrativa e financeira e património próprio, que se rege pelo disposto no seu Estatuto e, subsidiariamente, pelas normas aplicáveis às empresas públicas, e que tem como atribuições a promoção do desenvolvimento da agricultura e das pescas, bem como do sector agro-industrial, em especial através de esquemas de financiamento, directo ou indirecto, às referidas actividades, competindo-lhe assegurar o funcionamento dos sistemas de apoio e de ajudas comunitárias e nacionais aos sectores da agricultura e das pescas (artigos 1.º, 3.º e 5.º do DL 414/93, de 23/12).

Sobre os contratos de atribuição de ajudas celebrados pelo IFADAP no âmbito das suas atribuições, se pronunciou já o Tribunal Constitucional, em acórdão de 23/3/2007, no recurso n.º 859/03, onde se afirma, designadamente, que “(...) seja qual for o critério que se adopte para a qualificação dos contratos como administrativos, há que concluir, face ao regime legal aplicável e ao clausulado concretamente estabelecido, que reveste essa natureza o contrato celebrado entre o recorrente e o IFADAP. Trata-se de um acordo de vontades em que uma das partes é uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e património próprio (artigo 1.º dos Estatutos do IFADAP, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 414/93, de 23 de Dezembro), a quem são conferidos poderes de direito administrativo, entre os quais a competência para emitir actos administrativos e celebrar contratos administrativos como meio de prosseguir as suas atribuições, que consistem na promoção do desenvolvimento da agricultura e das pescas, bem como do sector agro-industrial, em especial através de esquemas de financiamento, directo ou indirecto, às referidas actividades (artigo 5.º dos referidos Estatutos). Na situação específica em causa, trata-se de contrato celebrado no âmbito de gestão de fundos públicos, inserida na actividade mais ampla de fomento de determinados interesses públicos, designadamente através da atribuição de ajudas pelo IFADAP aos particulares (no caso, ao ora recorrente), para que estes invistam nessas mesmas estruturas.

Acresce que, no âmbito da regulamentação legal e convencional do contrato, são consagradas cláusulas exorbitantes, inadmissíveis num contrato de direito privado (isto é, de cláusulas apenas concebíveis numa relação jurídica em que pelo menos uma das partes é a Administração intervindo nessa qualidade), como a atribuição ao IFADAP de poderes de acompanhamento, fiscalização e controlo de programas e projectos apoiados por ajudas nacionais ou comunitárias (artigo 5.º, n.º 2, alínea e), dos Estatutos) ou do poder de unilateralmente rescindir ou modificar o contrato no caso de incumprimento pelo beneficiário de qualquer das suas obrigações (...).

(...) deparamos nesta hipótese com a determinação autoritária do pagamento de determinada quantia em consequência do exercício de um poder sancionatório. Na verdade, a atribuição de um poder com tal conteúdo à Administração constitui um factor determinante para a conclusão pela administratividade dos contratos em causa: trata-se manifestamente de um poder outorgado à entidade administrativa, exorbitante do direito privado e que releva da respectiva supremacia jurídico-pública. Na relação constituída, o contraente público detém o poder de praticar actos administrativos no âmbito da execução do contrato que celebrou com o particular, o que não sucederia se estivéssemos no horizonte de um contrato de direito privado.».

O citado acórdão do TC julgou organicamente inconstitucional, por violação do artigo 168.º, n.º 1, alínea q) da CRP [actual alínea p)], a norma constante do artigo 53.º, n.º 2 do DL 81/91, de 19/2, que determina a competência dos tribunais civis para as execuções instauradas pelo IFADAP em virtude do não cumprimento pelos particulares dos respectivos contratos de atribuição de ajudas.

Por outro lado, o acto de rescisão do contrato por incumprimento das obrigações assumidas tem a natureza de acto administrativo, na medida em que traduz uma estatuição autoritária do IFADAP fundada no regime jurídico aplicável (artigos 52.º do DL 81/91, de 19/2, e 120.º do CPA e acórdãos da SCA do STA de 2/5/2000 e de 24/6/2004, nos recursos 45774 e 1229/03, respectivamente).

Acresce que, «nos casos e termos expressamente previstos na lei», podem ser cobradas mediante processo de execução fiscal, as dívidas ao Estado e «a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo», de acordo com o que se estabelece na alínea a) do n.º 2 do artigo 148.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Isso significa que a admissibilidade da utilização do processo de execução fiscal depende necessariamente de lei expressa que tal preveja.

E o que é certo é que, relativamente a dívidas que devam ser pagas por força de acto administrativo, como as do IFADAP, o n.º 1 do artigo 155.º do Código do Procedimento Administrativo estabelece que “quando por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por

ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário”.

Ora, esta norma de carácter geral satisfaz a referida exigência de lei expressa, e, dessa forma, legitima a cobrança dos créditos do IFADAP, de reposição considerada indevidamente recebida, mediante o processo de execução fiscal – cf., por todos, neste sentido, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13/5/2009, de 20/5/2009 e de 25/6/2009, proferidos nos recursos n.ºs 187/09, 427/09 e 416/09, onde se cita Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 23, anotação 5.ª ao artigo 148.º.

Daí que os serviços de finanças tenham, pois, competência para instaurar os processos de execução fiscal que visam a restituição de ajudas previamente decidida pelo IFADAP (actual IFAP, IP). - **(Acórdão do STA, de 23.09.2009 – Processo n.º 0650/09)**

Sendo então o processo de execução fiscal o meio idóneo para a cobrança da referida dívida, este Supremo Tribunal é também competente para apreciar o recurso de decisão do tribunal tributário proferido em sede da execução fiscal em causa nos autos.

**IX.** Relativamente à prescrição da dívida exequenda, há que dizer o seguinte:

Nas conclusões II e VIII, os recorrentes referem-se à prescrição das dívidas invocando a aplicação do prazo de 10 anos constante do artº 34º, n.º 1 do CPT. Já nas conclusões VII e IX se referem à caducidade do direito à liquidação.

A única questão apreciada pela decisão recorrida foi a da prescrição.

Sendo assim, não se toma conhecimento da 2ª questão por se tratar de questão nova cujo conhecimento não é de conhecimento officioso, sendo certo que não foi invocada nas conclusões qualquer omissão de pronúncia por parte da decisão recorrida.

Em sede de prescrição, a decisão recorrida concluiu pela sua inverificação, uma vez que não estamos em presença de dívidas de natureza tributária, pelo que é aplicável às mesmas o prazo de 20 anos previsto no artº 309º do Código Civil, e não o prazo previsto nas leis tributárias (artº 34º, n.º 1 do CPT e 48º, n.º 1 da LGT).

E, a nosso ver, a sentença recorrida decidiu bem, já que não é aplicável ao caso nem o prazo de prescrição das dívidas tributárias previsto nas normas citadas, nem o previsto no n.º 1 do artº 40º do DL n.º. 155/92, de 28/7.

Com efeito, conforme se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 05.07.2006- Processo n.º 462/06 (Apêndice ao DR de 20 de Abril de 2007):

“O artº. 40º, n.º. 1, do DL n.º. 155/92, de 28/7, que estabelece o regime da administração financeira do Estado estatui que “a obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento”.

Aquele diploma faz referência à Lei n. 8/90, de 20/2 - Lei de Bases da Contabilidade Pública - que no seu art. 2º, faz apelo “à autonomia administrativa nos actos de gestão corrente” que define como sendo “todos aqueles que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições”, excluindo de tal âmbito “os actos que envolvam opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos e, designadamente, que se traduzam na aprovação dos planos e programas de actividades e respectivos relatórios de execução ou na autorização para a realização de despesas cujo montante ou natureza ultrapassem a normal execução dos planos e programas aprovados” - n.º. 3 do citado artigo.

O DL 155/92 (art. 1º) contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado a que se refere a lei n.º. 8/90, de 20/2.

E o preâmbulo daquele primeiro diploma legal faz apelo, procurando concretizá-la, a “uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna que o adequam à estrutura do orçamento por programas”.

Ora, o débito em causa não tem aquela natureza de despesa de gestão corrente.

Na verdade, como resulta do probatório, trata-se de comparticipações recebidas pela oponente, do FSE e do Estado Português, em que se torna difícil separar a origem dos fundos - como se refere no Ac. do TC de 24/10/00, Proc. 7/00 -, ainda que seja o Estado Português o responsável pela devolução, às autoridades comunitárias, dos valores por aquela primeira entidade adiantadas - artº. 6º do Regulamento CEE n. 2950/83, do Conselho, de 17/10.

E a dívida reclamada no processo executivo corresponde a quantias recebidas indevidamente do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitantes às acções de formação profissional desenvolvidas no âmbito dos dossiers identificados.

E as comparticipações financeiras do FSE e do Estado Português, para tais acções, constituem, não despesas de gestão corrente ou de administração mas, antes, “despesas de capital”, como tal inscritas no Orçamento da Segurança Social, conforme mapas anexos ao respectivo Orçamento anual do Estado.

Não tem aqui pois aplicação o disposto no citado artº. 40º, 1, do DL n.º. 155/92 (que fixa o prazo de prescrição em 5 anos) mas antes o disposto no artº 309º do CC (em que o prazo de prescrição - prazo ordinário - é de 20 anos).

No sentido exposto podem ver-se os acórdãos deste STA, citados pelo EPGA (de 6/11/02 - rec. n. 727/02 - e de 25/6/03 - rec. 325/03, que o ora relator subscreveu, e que aqui seguimos de perto)”

Seguindo então este entendimento – aliás, também seguido na decisão recorrida - temos que, reportando-se as dívidas aos anos de 1987 e 1988, considerando o prazo de 20 anos previsto no artº 309º do Código Civil e a interrupção da prescrição ocorrida com a citação para a execução (artº 323º, n.º 1 do CC), não se mostram prescritas as dívidas exequendas.

Assim sendo, o recurso não merece provimento.

X. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maças*.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Graduação de créditos. IRS. Privilégio imobiliário geral. Hipoteca.*

### Sumário:

- I — Os créditos garantidos por hipoteca sobre o bem imóvel penhorado devem ser graduados com precedência sobre os créditos da Fazenda provenientes de IRS que gozem de privilégio imobiliário geral, tendo em conta, relativamente a estes, que a norma constante do art. 111.º do CIRS (numeração do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 2 de Julho, a que antes correspondia o art. 104.º), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do CC, foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 362/2002, de 17 de Setembro 2002).*
- II — As decisões do Tribunal Constitucional são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas, prevalecendo sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades, tendo a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral os efeitos previstos no art. 282.º da CRP (arts. 2.º e 66.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro).*

Processo n.º 925/11-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública e outros.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 Num processo de verificação e graduação de créditos a correr termos por apenso a uma execução fiscal, instaurada pelo 2.º Serviço de Finanças de Gondomar para cobrança de uma dívida de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e no qual a “Caixa Geral de Depósitos, S.A.” (adiante Recorrente ou Credora Reclamante) reclamou um crédito garantido por hipoteca sobre o prédio vendido, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou verificado o crédito reclamado e graduou-o em segundo lugar, a seguir ao crédito exequendo.

1.2 A “Caixa Geral de Depósitos, S.A.” interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.3 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1ª) - Decorre do disposto no artigo 686º do Código Civil que a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de **privilégio especial** ou de prioridade de registo;

2ª) - Os créditos por IRS apenas fruem de **privilégio geral** (mobiliário ou imobiliário), conforme decorre do disposto no artigo no artigo 111º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

3ª) - Relativamente aos créditos com privilégio geral, dispõe o artigo 749º do Código Civil que o mesmo não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente;

4ª) - Assim, de harmonia com o preceito legal vindo de citar, o privilégio geral não pode efectivar-se com prejuízo dos direitos de terceiro sobre os bens atingidos pelo dito privilégio;

5ª) - O concurso entre uma garantia geral (privilégios gerais) e uma garantia especial (hipoteca) terá de ser resolvido pela prevalência da garantia especial;

6ª) - Foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, a norma contida artigo 104º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, e, hoje, na numeração resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, no seu artigo 111º, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil, por violação do artigo 2º da Constituição (Acórdão do TC n.º 362/2002, D.R. n.º 239, Série I-A, de 2002.10.16);

7ª) - A declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, proferida pelo Tribunal Constitucional, possui força de lei e vincula, para além de outras entidades, todos os tribunais que, na resolução dos processos pendentes, não podem aplicar normas que infrinjam a Constituição ou os princípios nela consagrados (artigo 204º da Constituição).

8ª) - A dita Sentença recorrida, ao graduar o crédito exequendo relativo a IRS, que goza de privilégio imobiliário geral, com preferência sobre o crédito hipotecário reclamado, violou as normas constantes dos artigos 9º, 686º e 749º do Código Civil e dos artigos 2º, 13º, 18º e 204º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a dita Sentença recorrida ser revogada ou reformulada com fundamento e em consonância com os juízos de legalidade e de constitucionalidade acima expendidos, por forma a que o crédito reclamado garantido por *hipoteca* venha a ser graduado preferencialmente ao crédito exequendo, referente a IRS de 2004, garantido por privilégio *imobiliário geral*, com o que Vossas Excelências, no mais douto e sábio critério, farão inteira JUSTIÇA» (1).

1.4 Não foram apresentadas contra alegações.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e substituída por acórdão que proceda à graduação do crédito reclamado pela ora Recorrente em primeiro lugar, à frente dos crédito exequendo de IRS e respectivos juros moratórios.

Isto, com a seguinte fundamentação:

«1. Os créditos de IRS relativos aos três últimos anos gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (art. 111º CIRS).

Os respectivos juros de mora gozam do mesmo privilégio atribuído por lei à dívida sobre que recaírem (art. 8º DL n.º 73/99, 16 Março).

A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo (art.686º n.º 1 CCivil).

A hipoteca assegura os acessórios dos créditos que constem do registo; no tocante aos juros o limite temporal é de 3 anos (art. 693º n.ºs 1 e 2 CCivil).

2. O Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante do art. 104º CIRS (numeração resultante do DL n.º 198/2001, 2 Julho) na interpretação segundo a qual os privilégios imobiliários gerais conferidos à Fazenda Pública preferem à hipoteca, nos termos do art. 751º CCivil, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito - art. 2º CRP (acórdão n.º 362/2002, 17.09.2002 DR I-A n.º 239, 16.10.2002).

3. Aplicando estas considerações ao caso sob análise:

O crédito reclamado [(2)] de IRS e respectivos juros de mora (ano 2004) deve ser admitido e graduado em segundo lugar, após o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, garantido por hipoteca».

1.8 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.9 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se (a sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação da lei ao decidir que) o crédito exequendo, proveniente de IRS, deve ser graduado com preferência sobre o crédito hipotecário reclamado.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A sentença recorrida fixou a seguinte factualidade:

«1) No processo de execução fiscal n.º 3468200501049992 do Serviço de Finanças de Gondomar 2, instaurado contra **César Bernardes Carneiro** e **Maria Margarida de Jesus Pereira**, NIF ... e ..., para cobrança coerciva de IRS - do ano de 2004, na importância total de 36.272,13 €;

2) No âmbito daquele processo de execução fiscal foi penhorado, em 025.09.2006 pela Fazenda Nacional, o prédio urbano inscrito sob o artigo matricial n.º 12895 da freguesia de Rio Tinto e registado na Conservatória do Registo Predial de Gondomar com n.º 1393/130988 de Rio Tinto;

3) A penhora foi registada em 25.09.2006 (cfr. fls. 52 dos autos).

4) Para garantia do crédito reclamado, a Caixa Geral de Depósitos, S.A., Instituição de Crédito goza de hipoteca sobre o imóvel referido em 2): com montante máximo assegurado de 85.488,43 € escudos, sendo capital: 150.000,00 €; taxa de juro anual: 9,544%, acrescida de sobretaxa de 4% ao ano em caso de mora; despesas: 6.000,00 € e montante máximo de 216.948,00€.

5) A hipoteca foi registada em como provisória por natureza em 16.08.2002 e convertida em definitiva em 13.12.2002».

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRS e juros compensatórios e na qual foi penhorado um prédio, foi reclamado pela “Caixa Geral de Depósitos, S.A.” um crédito proveniente de mútuo garantido por hipoteca sobre aquele prédio.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou verificado o crédito reclamado e graduou-o com o exequendo, para serem pagos pelo produto da venda do bem imóvel penhorado, pela seguinte ordem: primeiro, o crédito exequendo; segundo, o crédito reclamado.

A Credora reclamante insurgiu-se contra essa graduação, sustentando que foi feita errada interpretação a aplicação das normas legais aplicáveis, designadamente do disposto no art. 111.º do Código do IRS (CIRS), cuja inconstitucionalidade, quando interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública à hipoteca, foi declarada pelo Tribunal Constitucional com força obrigatória geral.

Daí termos fixado a questão a apreciar e decidir nos termos que deixámos referidos em 1.9, sendo que a resposta à mesma passa por indagar da ordem de graduação no caso em que concorrem créditos garantidos por privilégio imobiliário geral com créditos garantidos por hipoteca.

### 2.2.2 DA ORDEM DE GRADUAÇÃO

O Código Civil (CC) consagra no seu art. 735.º, n.º 3, como princípio: «Os privilégios imobiliários são sempre especiais». Na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, a norma passou a ter a seguinte redacção: «Os privilégios imobiliários estabelecidos *neste Código* são sempre especiais» (itálico nosso).

Com essa nova redacção pretendeu salvaguardar-se o caso de outros privilégios imobiliários gerais, criados posteriormente ao Código Civil e que constituíam excepção ao referido princípio; a saber:

- os privilégios imobiliários das instituições de Segurança Social sobre imóveis do devedor à data da instauração da acção executiva (cfr. art. 205.º do Código do Regime Contributivo do Sistema Providencial da Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/09, de 16 de Setembro, que sucedeu aos arts. 10.º e 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio)

- os privilégios imobiliários do Estado relativamente a IRS e Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), sobre os imóveis existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou acto equivalente (cfr. arts. 111.º do CIRS e 116.º do Código do IRC (CIRC)).

Todos estes privilégios são gerais, porque referentes à generalidade dos bens imóveis do devedor.

Como resulta do disposto no art. 686.º, n.º 1, do CC, «[a] hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo».

Nos termos do disposto no art. 111.º do CIRS, «[p]ara pagamento do IRS relativo aos últimos três 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». Porque o privilégio imobiliário consagrado naquele preceito legal abrange «os bens existentes no património [...] à data da penhora», tem natureza geral.

Ora, o direito de crédito garantido por hipoteca só cede perante os créditos que disponham de privilégio imobiliário especial ou prioridade de registo (cfr. n.º 1 do art. 686.º do CC) e já não perante os créditos que disponham de privilégio imobiliário geral, já que «dos privilégios creditórios só os especiais, porque envolvidos de sequela, se traduzem em garantia real de cumprimento de obrigações, limitando-se os gerais a constituir mera preferência de pagamento e sendo apenas susceptíveis de prevalecer em relação a titulares de créditos comuns»<sup>(3)</sup>.

Ao crédito que disponha de privilégio imobiliário geral é, pois, aplicável o regime constante do art. 749.º, n.º 1<sup>(4)</sup>, e não o do art. 751.º<sup>(5)</sup>, ambos do CC. É que «só os privilégios imobiliários especiais preferem à hipoteca, ainda que anterior. É o que resulta do disposto no artigo 751º do Código Civil, conjugado com o artigo 735º n.º 3 do mesmo diploma. Não tratando o Código Civil de outros privilégios imobiliários que não os especiais, só a eles se refere a disposição do artigo 751º.

Para os gerais, rege a disciplina do artigo 749º do mesmo diploma: eles não valem «contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente»»<sup>(6)</sup> <sup>(7)</sup>.

O que tudo significa que na graduação do crédito reclamado pela “Caixa Geral de Depósitos” com o crédito exequendo, aquele, porque está garantido por hipoteca voluntária, deveria preceder este, que beneficia de privilégio imobiliário geral.

Por outro lado, como bem salientou a Recorrente, a norma constante do art. 111.º do CIRS (numeração resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, 2 Julho; antes correspondia-lhe o art. 104.º do mesmo Código), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do CC, foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 362/2002, de 17 de Setembro 2002 <sup>(8)</sup><sup>(9)</sup>.

Ora, por força do art. 66.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro (Lei sobre a Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional), a declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral tem os efeitos previstos no art. 282.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), segundo o qual:

«1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a repriminção das normas que ela, eventualmente, haja revogado.

2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infracção de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última.

3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido.

4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.ºs 1 e 2».

Nesta conformidade, e sendo as decisões do Tribunal Constitucional obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas, prevalecendo sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades (art. 2.º da citada Lei n.º 28/82), o julgador estava obrigado a proceder à graduação do crédito reclamado pela “Caixa Geral de Depósitos” de acordo com tal juízo de inconstitucionalidade, graduando o crédito desta (garantido por hipoteca voluntária) antes do crédito exequendo (que beneficia de privilégio imobiliário geral).

Face ao exposto, e de acordo com a jurisprudência uniforme deste tribunal <sup>(10)</sup>, o recurso merece provimento, motivo por que revogaremos a sentença recorrida, na parte respeitante à graduação, que refaremos de acordo com a doutrina que deixámos exposta, tudo como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Os créditos garantidos por hipoteca sobre o bem imóvel penhorado devem ser graduados com precedência sobre os créditos da Fazenda provenientes de IRS que gozem de privilégio imobiliário geral, tendo em conta, relativamente a estes, que a norma constante do art. 111.º do CIRS (numeração do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 2 de Julho, a que antes correspondia o art. 104.º), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do CC, foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 362/2002, de 17 de Setembro 2002).

II - As decisões do Tribunal Constitucional são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas, prevalecendo sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades, tendo a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral os efeitos previstos no art. 282.º da CRP (arts. 2.º e 66.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro).

### 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 na parte respeitante à graduação, que ora reformulamos nos termos seguintes:

- 1.º - o crédito reclamado da “Caixa Geral de Depósitos, S.A.”, garantido por hipoteca;
- 2.º - o crédito exequendo, proveniente de IRS.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

<sup>(2)</sup> (É manifesto o lapso de escrita: queria dizer-se exequendo onde se escreveu *reclamado*.)

(<sup>3</sup>) (Cfr. o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Janeiro de 2009, proferido no processo com o n.º 953/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32210.pdf>), págs. 109 a 113, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f4dcf4f57cb144fb8025754a0045cc1f?OpenDocument>.)

(<sup>4</sup>) (Diz o art. 749.º, n.º 1, do CC: «O privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente».)

(<sup>5</sup>) (Diz o art. 751.º do CC: «Os privilégios imobiliários especiais são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores».)

(<sup>6</sup>) (Cfr. o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Março de 2007, proferido no processo com o n.º 1158/06, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14 de Fevereiro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2007/32210.pdf>), págs. 552 a 555, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/93e04234b1ddd0378025729f0041ec88?OpenDocument>.)

(<sup>7</sup>) (Na doutrina, por mais recente, MENEZES LEITÃO, *Direitos Reais*, Almedina, 2011, 2.ª edição, pág. 462.

(<sup>8</sup>) Acórdão proferido no processo com o n.º 403/2002, publicado no *Diário da República*, I Série-A, n.º 239, de 16 de Outubro de 2002 (<http://dre.pt/pdfgratias/2002/10/239A00.pdf>), págs. 6774 a 6777, também disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020362.html>.)

(<sup>9</sup>) (Note-se que também o art. 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e o art. 2.º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do CC, foram também declaradas inconstitucionais, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 363/2002, de 17 de Setembro de 2002, proferido no processo com o n.º 404/2002, publicado no *Diário da República*, I Série-A, n.º 239, de 16 de Outubro de 2002 (<http://dre.pt/pdfgratias/2002/10/239A00.pdf>), págs. 6777 a 6780, também disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020363.html>.)

(<sup>10</sup>) (Neste sentido vide, por mais recentes, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 14 de Outubro de 2009, proferido no processo com o n.º 561/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>) págs. 1533 a 1535, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6571e3db2331b83980257656004a8f1a?OpenDocument>;

- de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 917/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 25 a 27, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9a20fbbec9f3a46802576b0004c5bfe?OpenDocument>;

- de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 921/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 27 a 29, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/df776d325a60bd71802576af00504d6f?OpenDocument>;

- de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 1104/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 130 a 133, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a8315538d95e2174802576ba003e285a?OpenDocument>;

- de 17 de Março de 2011 (do Pleno), proferido no processo com o n.º 630/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Agosto de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32410.pdf>), págs. 3 a 7, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/24a902511e40e6ff8025785c00400466?OpenDocument>;

- de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 835/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d2d3c1de86a6cf058025795300325121?OpenDocument>.

Na doutrina, RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, Almedina, pág. 167.)

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação fiscal. Recurso de despacho da autoridade administrativa. Recurso da decisão final de aplicação de coima.*

### Sumário:

*Interposto recurso do despacho do Chefe do Serviço de Finanças que mandou seguir o processo de contra-ordenação, isto na sequência do requerimento da defesa da arguida em que esta requeria o arquivamento dos autos, rejeitado o recurso pelo tribunal tributário por se ter considerado aquele despacho de mero expediente, não podia tal recurso valer para impugnar a decisão final proferida 14 dias após a apresentação daquele recurso.*

Processo n.º 1035/11-30.

Recorrente: Welton – Investimentos Imobiliários, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Ministério Público e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.



Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I. “Welton - Investimentos Imobiliários, Ld”**, pessoa colectiva n.º 507 533 836, com sede na Rua Neves Ferreira, 11-B, em Lisboa, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Almada que rejeitou o recurso por si interposto no processo de contra-ordenação contra si movido pelo Serviço de Finanças do Barreiro, por infracção ao disposto nos nºs 6 do artº 36º e 2 do artº 38º do CIMT, punida pelo n.º 2 e alínea c) do n.º 5 do artº 114º do RGIT, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). Andou mal o Tribunal “a quo” ao proferir decisão de rejeição do recurso por considerar o mesmo ser interposto de uma decisão de mero expediente antes de existir uma decisão.

2ª). A ora recorrente apresentou a recurso aquando da notificação da decisão que conclui pela inexistência de razão na defesa apresentada, e ordena o prosseguimento da aplicação da coima.

3ª). Tendo, porém, quando novamente notificada da decisão final com a fixação do valor da coima, requerido junto da Administração Tributária, em 21 de Outubro de 2010, que o recurso fosse tido para os fins do artigo 80º do RGIT;

4ª). Contudo o Tribunal “a quo” fundamentou a sua decisão no facto de o recurso ter sido apresentado apenas do despacho de mero expediente, anterior à decisão final que fixa o valor da coima, não atendendo ao requerimento apresentado;

5ª). Após a apresentação de tal requerimento foi a ora recorrente informada pela Administração Tributária que o Recurso havia já seguido para o Tribunal competente, não informando contudo que este não seria ser atendido para os fins pretendidos.

6ª). Ora uma vez ao Recurso ter sido apresentado em 6 de Outubro de 2010 e a decisão que fixa o valor da coima sido notificada à ora recorrente em 20 de Outubro do mesmo ano estava ainda a Administração Tributária em prazo para remeter o recurso.

7ª). Pelo que mais reforçou a confiança da ora recorrente em que o recurso seria atendido para o fim requerido em 21 de Outubro de 2010.

8ª). Aquando da notificação da decisão que fixa o valor da coima, o próprio serviço tributário alertou a ora recorrente para o facto desta ter já apresentado o recurso da decisão final.

9ª). Ora, salvo melhor entendimento, a própria Administração Tributária considera explicitamente o recurso apresentado como sendo contra a decisão final.

10ª). Acresce que, em ambas as notificações a decisão proferida é igual, até porque logo na primeira notificação é decidido que a coima deverá prosseguir.

11ª). E a verdade é que existem situações em que é unânime junto da doutrina e jurisprudência recente, conforme defendido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Janeiro de 2009, que para determinar o efeito jurídico pretendido dar-se-á primazia à solução de mérito sobre a solução formal;

12ª). Se é permitido e exigível à Administração Tributária, nos termos do artigo 97º, n.º 3 da LGT, convolar o processo apresentado em forma de processo diversa se for esta a adequada com vista à celeridade processual e aproveitamento dos actos praticados, mais o seria no caso ora em apreço;

13ª). Aliás, tal poder é igualmente proporcionado ao Juiz, nos termos dos artigos 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT.

14ª). Não constituindo mais do que “*a aplicação dos princípios anti-formalistas pró actione e pró favoritate instantiae (favorecimento do processo)*” conforme disposto no douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0688/08 de 21 de Janeiro de 2009;

15ª). Salvo melhor opinião, representaria uma verdadeira denegação do direito de acesso à justiça, de celeridade processual e de defesa, considerar como intempestivo o recurso por motivos não imputáveis ao ora recorrente;

16ª). Até porque, a Administração Tributária ao informar a recorrente de que o recurso seguiria para o Tribunal competente como sendo da decisão final, e não o remetendo nesses termos, violou frontalmente o princípio da boa fé e confiança do contribuinte;

17ª). Facto que aliás, ao não se considerar o recurso apresentado como sendo contra a decisão final, tornou a mesma irrecurável;

18ª). A considerar como intempestivo o recurso apresentado não se pronunciando sobre o requerimento apresentado o tribunal “a quo” conduz à denegação do acesso à justiça;

19ª). É inegável que tal decisão cumpre o requisito proposto por Simas Santos e Jorge de Sousa, em “Contra Ordenações, Anotação ao Regime Geral, no sentido em que, tal regime deverá permitir “*O controlo Jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica*” para aplicação do regime excepcional do artigo 73º, n.º 2 do RGCO.

20ª). Acresce que, conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0503/03 de 18/06/2003, a aplicação de tal regime, não se dá apenas em casos em que estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, mas também quando existam erros claros na decisão judicial, nomeadamente lapsos em contagem ou cálculos de prazo.

21ª). É pois fundamental no caso ora em apreço que o Douto Tribunal “ad quem” se pronuncie sobre o caso ora em apreço para a melhoria da aplicação do direito, de forma a suprir a decisão ora sindicada;

Nestes termos, e demais de Direito, sempre com o mui douto suprimento de V. Exa., deve o presente recurso ser considerado procedente e em consequência ser a presente contra ordenação im-procedente.

**II.** Contra-alegando, o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> veio concluir:

1ª). No recurso apresentado a Recorrente não assaca qualquer vício à decisão impugnada, o que, irremediavelmente, vota o mesmo ao insucesso;

2ª). O recurso apresentado contra a decisão administrativa é insusceptível de convalidação em recurso da decisão de aplicação de coima, que à data daquela apresentação nem sequer tinha sido proferida;

3ª). O indeferimento do recurso com base na irrecorribilidade da decisão administrativa impugnada não padece do vício de denegação da Justiça, uma vez que a Recorrente tem (ou tinha) ao seu dispor a possibilidade de impugnar a decisão final do processo de contra-ordenação, no âmbito da qual pode invocar todos os vícios que afectem a validade do processo; j)

4ª). O presente recurso é manifestamente infundado, motivo pelo qual deve ser julgado improcedente e manter-se a decisão judicial impugnada.

**III.** Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**IV.** Embora no despacho recorrido não tenha sido fixado probatório formal, dele resulta com relevância para a decisão o seguinte:

A petição de recurso para o tribunal tributário foi apresentada em 06.10.2010, no Serviço de Finanças do Barreiro, após a notificação à arguida para a apresentação de defesa, nos termos do art<sup>o</sup> 70<sup>o</sup> do RGIT.

Esta apresentação ocorreu após a notificação do despacho do chefe do serviço de finanças que indeferiu pedido de arquivamento do processo de contra-ordenação n.º 216020100628683, efectuado pela arguida no exercício do seu direito de defesa (v. fls. 13 a 20 dos autos), mandando prosseguir o processo.

**V.** O despacho recorrido, para rejeitar o recurso, louvou-se na seguinte fundamentação:

O recurso judicial da decisão de aplicação da coima, previsto no art<sup>o</sup> 80<sup>o</sup> do RGIT, é o meio processual adequado para impugnar a decisão administrativa que fixa a coima concretamente aplicável ao caso.

No caso dos autos ainda não havia ainda sido proferida decisão, pelo que o acto recorrido, integrando a fase administrativa do procedimento contra-ordenacional, é um acto de mero expediente e, por isso, irrecorrível.

A recorrente, por sua vez, veio argumentar pela forma seguinte:

Uma vez que o recurso foi apresentado em 6 de Outubro de 2010 e a decisão que fixa o valor da coima sido notificada à ora recorrente em 20 de Outubro do mesmo ano estava ainda a Administração Tributária em prazo para remeter o recurso.

Aquando da notificação da decisão que fixa o valor da coima, o próprio serviço tributário alertou a ora recorrente para o facto desta ter já apresentado o recurso da decisão final.

Ora, a própria Administração Tributária considera explicitamente o recurso apresentado como sendo contra a decisão final.

Acresce que, em ambas as notificações a decisão proferida é igual, até porque logo na primeira notificação é decidido que a coima deverá prosseguir.

E a verdade é que existem situações em que é unânime junto da doutrina e jurisprudência recente, conforme defendido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Janeiro de 2009, que para determinar o efeito jurídico pretendido dar-se-á primazia à solução de mérito sobre a solução formal;

Se é permitido e exigível à Administração Tributária, nos termos do artigo 97<sup>o</sup>, n.º 3 da LGT, convolar o processo apresentado em forma de processo diversa se for esta a adequada com vista à celeridade processual e aproveitamento dos actos praticados, mais o seria no caso ora em apreço;

Aliás, tal poder é igualmente proporcionado ao Juiz, nos termos dos artigos 97<sup>o</sup>, n.º 3 da LGT e 98<sup>o</sup>, n.º 4 do CPPT.

Não constituindo mais do que “*a aplicação dos princípios anti-formalistas pró actione e pró favoritate instantiae (favorecimento do processo)*” conforme disposto no douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n 0688/08 de 21 de Janeiro de 2009;

Salvo melhor opinião, representaria uma verdadeira denegação do direito de acesso à justiça, de celeridade processual e de defesa, considerar como intempestivo o recurso por motivos não imputáveis ao ora recorrente;

Até porque, a Administração Tributária ao informar a recorrente de que o recurso seguiria para o Tribunal competente como sendo da decisão final, e não o remetendo nesses termos, violou frontalmente o princípio da boa fé e confiança do contribuinte;

Facto que aliás, ao não se considerar o recurso apresentado como sendo contra a decisão final, tornou a mesma irrecorrível;

A considerar como intempestivo o recurso apresentado não se pronunciando sobre o requerimento apresentado o tribunal “a quo” conduz à denegação do acesso à justiça;

É inegável que tal decisão cumpre o requisito proposto por Simas Santos e Jorge de Sousa, em “Contra Ordenações, Anotação ao Regime Geral, no sentido em que, tal regime deverá permitir *“O controlo Jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica”* para aplicação do regime excepcional do artigo 73º, n.º 2 do RGCO.

Acresce que, conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0503/03 de 18/06/2003, a aplicação de tal regime, não se dá apenas em casos em que estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, mas também quando existam erros claros na decisão judicial, nomeadamente lapsos em contagem ou cálculos de prazo.

É pois fundamental no caso ora em apreço que o Douto Tribunal “ad quem” se pronuncie sobre o caso ora em apreço para a melhoria da aplicação do direito, de forma a suprir a decisão ora sindicada.

O M.ºP.º, por sua vez, entende que a recorrente não só não assaca qualquer vício à decisão impugnada, o que desde logo vota o recurso ao insucesso, como o recurso apresentado contra a decisão administrativa de não arquivamento do processo é insusceptível de convalidação em recurso da decisão de aplicação da coima que à data da apresentação daquele recurso nem sequer tinha ainda sido proferida.

Por outro lado, a decisão recorrida não padece do vício de denegação de justiça, uma vez que a recorrente tem ou tinha ao seu dispor a possibilidade de impugnar a decisão final do processo de contra-ordenação.

Vejamos então se o recurso deve ou não proceder.

**VI.1.** O artº 80º, n.º 1 do RGIT, dispõe o seguinte:

*“1. As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 20 dias após a notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação”.*

Idêntica disposição contém o RGCO que, no seu artº 59º, n.º 1 diz o seguinte:

*“1. A decisão da autoridade administrativa que aplica uma coima é susceptível de impugnação judicial”.*

O artº 55º deste Regime, subsidiariamente aplicável às infracções tributárias (V. o artº 3º, n.º 1, alínea b) do RGIT), diz ainda o seguinte nos seus n.ºs 1 e 2:

*“1. As decisões, despachos e demais medidas tomadas pelas autoridades administrativas no decurso do processo são susceptíveis de impugnação judicial por parte do arguido ou da pessoa contra as quais se dirigem.*

*2. O disposto no número anterior não se aplica às medidas que se destinem apenas a preparar a decisão final de arquivamento ou aplicação da coima, não colidindo com os direitos ou interesses das pessoas”.*

Ora, no caso dos autos, o que sucedeu foi que a recorrente – a arguida – apresentou a sua defesa na sequência da notificação que para esse efeito lhe foi feita e pediu o arquivamento do processo.

De acordo com a tramitação do processo de contra-ordenação, seguir-se-ia a decisão pois, a arguida não apresentou qualquer tipo de prova que houvesse que produzir.

O srº Chefe do Serviço de Finanças mandou prosseguir o processo com vista à aplicação da coima.

Aconteceu, no entanto, que a arguida veio recorrer deste despacho.

Ora, desde logo se vê, que este despacho – que aliás, nem se justificava pois haveria apenas que seguir a tramitação legal, apreciando a final a defesa da arguida, nomeadamente para se decidir se o processo deveria ser arquivado ou se deveria ser aplicada coima – é irrecorrível em face do n.º 2 do citado artº 55º, já que apenas tinha em vista *preparar a decisão final de aplicação da coima, não colidindo com os direitos ou interesses da arguida à qual estava assegurado o direito de recurso judicial (se verificados os respectivos requisitos).*

Sendo assim, bem andou o Mmº Juiz recorrido em rejeitar o recurso.

**VI.2.** De todo o modo e como bem refere o M.ºP.º nas suas contra-alegações, a recorrente nem assaca qualquer vício à decisão ora recorrida, pelo que o recurso estaria por aqui e desde logo votado ao insucesso.

Com efeito, o que a recorrente pretendia era que o recurso apresentado contra o despacho do Chefe de Finanças que mandou prosseguir o processo, sem o arquivar como aquela pedira, passasse a valer como recurso da decisão final. E refere mesmo na 3ª conclusão que pediu em requerimento dirigido à Administração Tributária que aquele recurso fosse tido para os fins do artº 80º do RGIT.

E acrescenta ainda nas conclusões 5ª a 10ª que a Administração Tributária lhe criou a convicção de que o recurso por si apresentado em 6 de Outubro valeria como recurso da decisão final proferida em 20 de Outubro seguinte.

Ora, esta argumentação não colhe qualquer apoio legal e é perfeitamente absurda. Na verdade, não se pode compreender como um recurso apresentado de um acto processual anterior a uma decisão de aplicação de coima, pode valer como impugnação judicial dessa decisão.

Tratando-se de decisões distintas, é óbvio que nunca um recurso apresentado relativamente a uma serviria para a outra.

É certo que no recurso do despacho do Chefe do Serviço de Finanças a arguida foi logo argumentando como se a decisão final já tivesse sido proferida e por isso ela afirma na conclusão 10ª que “*em ambas as notificações a decisão proferida é igual, até porque logo na primeira notificação é decidido que a coima deve prosseguir*”.

Porém, a 1ª notificação destinava-se apenas a dar a possibilidade da apresentação da defesa, não constituindo o auto de notícia qualquer decisão de mérito sobre a questão. Já a segunda notificação comunicava uma verdadeira decisão de mérito.

Deste modo, quando foi notificada da decisão final a arguida deveria ter apresentado o seu recurso dessa decisão.

Em conclusão, a recorrente não ataca o despacho judicial ora recorrido, nomeadamente dizendo as razões por que o recurso interposto em 6 de Outubro - é o que está em causa nos autos - ofendeu alguma norma legal, carecendo o mesmo de objecto.

**VI.3.** Nas conclusões 12ª e 13ª a recorrente vem ainda invocar que a Administração tributária e o Mmº Juiz recorrido poderiam ter convolado o recurso para recurso da decisão final.

Ora, tal como o MºPº também referiu nas suas contra-alegações, a figura da convolação é aqui inaplicável, pois não se pode convolar algo que existe - recurso do despacho a ordenar o prosseguimento do processo -, para algo que não existe à data da apresentação do recurso - a decisão final no processo de contra-ordenação.

Por outro lado, conforme resulta do disposto nos artºs 98º, n.º 4 do CPPT e 97º, n.º 3 da LGT, a convolação pressupõe que tenha ocorrido um erro na forma do processo, o que não se verifica no caso dos autos, já que o que sucede é que o acto que constitui o objecto do recurso não é recorrível e não há norma legal que permita ao tribunal alterar esse acto ou substituí-lo por outro.

**VI.4.** Finalmente, nas restantes conclusões, refere ainda a recorrente que a Administração Tributária violou frontalmente os princípios da boa fé e confiança do contribuinte ao informá-la de que “*o recurso seguiria para o Tribunal competente como sendo da decisão final*” o que, não sendo assim considerado, tornou a decisão final irrecurrível.

Por outro lado, o tribunal “a quo”, não se pronunciando sobre o recurso denegou o acesso à justiça em violação do n.º 2 do artº 73º do RGCO.

Também esta argumentação não faz qualquer sentido.

Na verdade, a Administração tributária e os tribunais são entidades distintas, pelo que uma informação daquela - a admitir-se ter existido - a dizer que o primeiro recurso valeria para a decisão final não vincularia os tribunais. Assim, nenhum direito ou expectativa se poderia ter criado.

Quanto à denegação do acesso à justiça, também ele não existe, pois que a arguida não recorreu da decisão final.

O apelo que a recorrente faz ao artº 73º, n.º 2 do RGCO é também desprovido de sentido, uma vez que ele visa a apreciação de recursos de decisões finais proferidas em processos de contra-ordenação em casos excepcionais. No caso concreto, não tendo a arguida recorrido da decisão final não há que conhecer desta norma sequer.

Por tudo o que ficou dito, o recurso improcede.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal. Reclamação. Prescrição. Suspensão da prescrição. Pagamento em prestações. Inconstitucionalidade.*

**Sumário:**

- I — *O n.º 10 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, não impede que, uma vez deferido o requerimento de adesão ao regime previsto no diploma, sejam instaurados novos processos de execução fiscal relativamente às dívidas por ele abrangidas, apenas determina que tais processos de execução sejam suspensos após instauração.*
- II — *A remissão que se encontra no n.º 10 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 124/96 para o artigo 6.º do mesmo diploma, não significa que só relativamente às dívidas de maior valor e que comportem maior risco de incumprimento se instaurará processo de execução, mas antes que em relação a essas dívidas pode o processo prosseguir para efeitos de garantia, garantia de que não carecem os que não apresentem tais valores ou riscos, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º, daí que sejam logo suspensos após a instauração da execução.*
- III — *O facto de a dívida ser exigível logo que incumprido o dever de pagamento integral e pontual das prestações [artigo 3.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 124/96], não significa que a suspensão da prescrição tenha imediatamente de cessar; pois que, nos termos da lei, não é a mera exigibilidade da dívida que por si só determina o início do prazo de prescrição, como não é a exigibilidade que determina igualmente a interrupção ou suspensão do referido prazo, sendo que tais efeitos decorrem dos factos ou causas como tais tipificados na lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária consagrado nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2, da Constituição.*
- IV — *O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 124/96 ao dizer que o deferimento do pagamento das dívidas fiscais assume a forma de pagamento em prestações mensais iguais até ao n.º máximo de 150, o que corresponde a uma dilação temporal de doze anos e meio, acaba por fixar um limite máximo para o período de suspensão da prescrição.*
- V — *Não colhe o argumento no sentido de que em virtude da interpretação adoptada o prazo de prescrição poderia ficar indefinidamente (no limite, para sempre) suspenso, e na dependência de um acto puramente discricionário da administração fiscal (o despacho de exclusão), pois trata-se de um acto vinculado quanto ao conteúdo e pressupostos.*
- VI — *A interpretação do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96 no sentido de que a suspensão da prescrição apenas cessa com o despacho de exclusão do regime de pagamento em prestações das dívidas fiscais não viola os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, antes é a que melhor se adequa ao espírito do diploma - que consagra medidas excepcionais de recuperação de créditos das quais frequentemente são devedores empresas em situação económica difícil, pelo que dificilmente se compatibilizaria com o rigor da exclusão automática por incumprimento integral e pontual de uma única prestação - e a que representa o justo equilíbrio entre o interesse do devedor (que vê suspensa a execução) e o do credor (que vê suspenso o decurso do prazo de prescrição).*

Processo n.º 1162/11-30.

Recorrente: Locus – Sociedade de Investimentos Imobiliários, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.<sup>a</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

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

**I – Relatório**

**1. LOCUS, SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, LDA**, devidamente identificada nos autos, veio, nos termos dos artigos 276.º CPPT, reclamar da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, proferido no processo de execução fiscal n.º 3247199701087851 e apensos, que indeferiu o pedido de reconhecimento de prescrição da dívida exequenda e extinção da execução.

Por sentença da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa foi a reclamação indeferida.

Não se conformando com tal decisão, dela vem, agora, a reclamante interpor recurso para este Tribunal, alegando, nas suas conclusões, que:

“1- A Administração Fiscal intentou os presentes processos executivos em data posterior ao do deferimento do pedido de adesão às condições de pagamento previstas no D.L. 124/96 de 10 de Agosto.

2- Com a adesão ao D.L. 124/96 de 10 de Agosto, e por força do n.º 10 do art.º 14.º, não era possível instaurar novos processos de execução fiscal, salvo nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º

3) O presente processo foi instaurado no período em que a Recorrente, ao abrigo do D.L. 124/96 de 10 de Agosto, reunia as condições para que não lhe fosse instaurado qualquer processo de execução fiscal.

6) A instauração do processo de execução fiscal não se justificava nos termos do n.º 2 do art.º 6.º do D.L. 124/96, uma vez que não consta do presente processo qualquer decisão fundamentada que considere que o risco financeiro tornasse recomendável a instauração do processo de execução fiscal.

7) A Administração fiscal ao instaurar o processo de execução fiscal ao arrepio da disciplina do n.º 10 do art.º 14.º do D.L. 124/96, considerou, na data da instauração do processo executivo, que o imposto era exigível.

8) Pelo que, tendo praticado actos no sentido de exigir o crédito (instauração da execução), não podem deixar-se de aplicar as regras atinentes à prescrição em processo de execução fiscal.

9) Assim, a adesão ao plano de pagamento de dívidas ao abrigo do D.L. 124/96 de 10 de Agosto, e os pagamentos feitos ao abrigo desse plano, só tem repercussão na contagem do prazo de prescrição, até à data da instauração do processo executivo.

10) Entende a Recorrente estarem decorridos os prazos de prescrição relativos ao IRC/1993; IRC/1994 e IRC/1995.

11) O Tribunal “a quo” deveria ter tomado em consideração que a instauração do processo executivo no período em que a Recorrente, ao abrigo do art.º 10.º do D.L. 124/96 de 10 de Agosto, reunia as condições para que não lhe fosse instaurado qualquer processo de execução fiscal, afasta a eventual suspensão do prazo de prescrição da dívida, uma vez que a Administração fiscal passa a considerar exigível o imposto.

12) Relativamente ao entendimento que o prazo de prescrição se encontra suspenso até ao despacho de exclusão, defende a Recorrente que esta matéria se regula pela alínea a) do n.º 2 do art.º 3 do Decreto Lei 124/96 de 10 de Agosto que dispõe que “*As dívidas abrangidas pelo presente diploma torna-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas*” (Destaque nosso)

13) Não existe no Decreto-Lei 124/96 de 10 de Agosto nenhuma disposição legal que preveja que o período de suspensão da prescrição termina 30 dias após a notificação do despacho de exclusão do Decreto Lei 124/96 de 10 de Agosto.

14) A alínea a) do n.º 2 do art.º 3 do Decreto Lei 124/96 de 10 de Agosto não prevê a necessidade da existência de qualquer acto (despacho de exclusão) para que as dívidas se tornem exigíveis.

15) O entendimento do Tribunal “a quo” e da Jurisprudência recente deste Supremo Tribunal, de que só com a prolação do despacho de exclusão se dá a cessação do efeito suspensivo do prazo prescricional, é contrário aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica”.

2. Não foram apresentadas contra-alegações.

3. O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

## II – Fundamentos

### 1. De Facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

“ ...

A) Em 18-12-1997, o Serviço de Finanças de Lisboa 2 instaurou contra a ora reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247199701087851, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC do ano de 1994, no montante de 39.383.092\$00, titulada pela certidão de dívida n.º 970205998, de 19-11-1997 (cfr. fls. 12 e 13 dos autos e fls. 1 do processo de execução fiscal apenso);

B) A executada, ora reclamante, foi citada no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea antecedente em 25-10-2000, por carta registada com aviso de recepção (cfr. fls. 30 dos autos, fls. 3 do processo de execução fiscal apenso e artigo 2º da p.i.);

C) Em 21-4-1998, o Serviço de Finanças de Lisboa 2 instaurou ainda contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247199801056972, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC do ano de 1995, no montante de 23.905.212\$00, titulada pela certidão de dívida n.º 980056098, de 30-7-1998 (cfr. fls. 14 e 15 dos autos e fls. 2 do processo de execução fiscal apenso);

D) A executada foi citada no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea antecedente em 25-10-2000, por carta registada com aviso de recepção (cfr. fls. 30 dos autos, fls. 3 do processo de execução fiscal apenso e artigo 2º da p.i.);

E) Em 30-10-1998, o Serviço de Finanças de Lisboa 2 instaurou ainda contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247199801052616, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC do ano de 1993, no montante de 30.380.378\$00, titulada pela certidão de dívida n.º 980063995, de 22-10-1998 (cfr. fls. 16 e 17 dos autos e fls. 2 do processo de execução fiscal apenso);

F) A executada foi citada no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea antecedente em 21-9-2000, por carta registada com aviso de recepção (cfr. fls. 30 dos autos, fls. 3 do processo de execução fiscal apenso e artigo 2º da p.i.);

G) Em 6-11-2007, a executada apresentou requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, pelo qual peticionou o reconhecimento oficioso da prescrição dos tributos exequendos e a extinção da execução (cfr. fls. 51 a 53 dos autos e fls. 182 a 184 do processo de execução fiscal apenso);

H) Sobre o requerimento mencionado na alínea antecedente recaiu, em 26-11-2007, despacho de indeferimento do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, que constitui o objecto da presente reclamação, e cujas conclusões se transcrevem parcialmente: “(...) Assim, com os fundamentos de facto e de direito expostos conclui-se que:

**1. Quanto à prescrição da dívida:**

a. Em 1997/05/05, ocorreu a suspensão da contagem do prazo de prescrição conforme lei especial, DL 124/96, de 10 de Agosto. Assim, o IRC de 1993 (por exemplo) contava nesta data, o prazo de prescrição de 3 anos, 4 meses e 5 dias;

b. Em consequência, a instauração da execução, devida de harmonia com o n.º 10 do artigo 14º do referido diploma legal, não motivou a interrupção da prescrição porque a sua contagem se encontrava suspensa. Pela mesma razão, também a citação, entretanto realizada não produziu efeito interruptivo;

c. Em 2006/12/07, na sequência da exclusão do regime de regularização de dívidas, nos termos do mencionado DL 124/96 e, porque as decisões só produzem efeitos depois de notificadas e de esgotados os correspondentes prazos. Reiniciou-se então a contagem do prazo de prescrição, tendo decorrido até esta data, mais 11 meses e 19 dias. Assim, quanto ao IRC de 1993, verificando-se o decurso do prazo de prescrição total de 4 anos, 3 meses e 23 dias. Relativamente aos anos de 1994 e 1995, evidencia-se desnecessário fazer contas. (...)

Assim, conclui-se que, face à presente fase dos autos, inexistem fundamentos de facto ou de direito que justifiquem a revogação ou alteração dos procedimentos ou decisões praticados nos mesmos, e, em observância ao previsto pelos n.º 2 do artigo 277º e n.º 1 do artigo 278º, ambos do CPPT, manutenção da tramitação decidida e prevista.” (cfr. fls. 30 a 33 dos autos e fls. 195 a 198 do processo de execução fiscal apenso);

I) Em 27-11-2007, a executada foi notificada do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 referido na alínea antecedente (cfr. fls. 199 do processo de execução fiscal apenso);

J) Em 5-5-1997, por despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, foi deferido o pedido de adesão ao plano de pagamento em prestações instituído pelo Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, apresentado pela executada em 4-2-1997, para pagamento de dívidas fiscais perfazendo o montante de €680.360,05, abrangendo as dívidas em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal identificados nas alíneas A), C) e E) que antecedem, em 150 prestações, a primeira das quais com vencimento em Agosto de 1997, e no qual a executada efectuou 64 pagamentos (cfr. fls. 60 dos autos e fls. 195 do processo de execução fiscal apenso);

K) Em 7-11-2006, a executada foi notificada do despacho de exclusão do plano de pagamentos deferido nos termos expostos na alínea antecedente, no qual se concedia, ainda, um prazo de 30 dias para regularização da dívida (cfr. 77 e 195 do processo de execução fiscal apenso e artigo 15º da p.i.).

2. De Direito

**2.1.** Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que indeferiu a reclamação deduzida pela ora recorrente contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 que não reconheceu a prescrição das dívidas de IRC relativa aos exercícios de 1993, 1994 e 1995.

Na sentença recorrida considerou-se não estarem prescritas as dívidas referenciadas, pois que, sendo o prazo de prescrição aplicável o de 10 anos constante do art. 34º do Código do Processo Tributário—CPT (*ex vi* do disposto no art. 5º, nº1, do DL 398/98, de 17 de Dezembro, e, atento o disposto no art. 297º do Código Civil), este prazo correu, tendo por referência a dívida mais antiga, apenas entre 1 de Janeiro de 1994 (início do ano civil seguinte aquele em que se verificou o facto tributário, nos termos do n.º 2 do art. 34º do CPT), até 5/5/97, data do deferimento do pedido de adesão ao regime do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, perfazendo 3 anos, 4 meses e 4 dias. A partir desta data o prazo de prescrição ficou suspenso até 7/12/2006, data a partir da qual a ora Recorrente foi definitivamente excluída do plano de pagamento em prestações. Assim, na apontada data, faltava decorrer mais de 6 anos e 7 meses para se completar o prazo de prescrição, pelo que era manifesta a não consumação da prescrição. Este raciocínio seria aplicável, por maioria de razão, às dívidas de IRC relativas aos exercícios de 1994 e 1995.

**2.2.** Ao decidir como decidiu a douda sentença limitou-se a fazer aplicação de jurisprudência uniforme e reiterada deste STA segundo a qual, por força do que dispõe o n.º 5 do artigo 5º do citado DL 124/96, de 10/8, o prazo de prescrição das dívidas tributárias se suspende durante o período de

pagamento em prestações, entendendo-se como período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que ele efectivamente pagou, ocorrendo essa suspensão entre a data do despacho de autorização do plano de pagamentos em prestações e a data do despacho de exclusão do mesmo (cfr., entre outros, o consignado no Acórdão de 16/1/2008, proferido no recurso n.º 416/07 e, mais recentemente, no Acórdão de 19/01/2011, Proc. n.º 0629/09).

**2.3.** Contra este entendimento insurge-se a recorrente alegando estarem decorridos os prazos de prescrição porque a adesão ao plano de pagamentos só tem repercussão na contagem do prazo de prescrição até à data da instauração do processo de execução (ocorrida em 21/09/2000, no caso de IRC de 1993). Na óptica da recorrente, a instauração do processo executivo no período em que reunia as condições para não lhe ser instaurado qualquer processo afasta a eventual suspensão do prazo da prescrição da dívida, uma vez que a Administração fiscal passa a considerar exigível o imposto.

Por outro lado, quanto ao entendimento de que o prazo de prescrição se encontra suspenso até ao despacho de exclusão do plano de pagamentos, defende a recorrente que a sentença “a quo” vai contra o disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 3º do DL n.º 124/96, segundo a qual as dívidas se tornam automaticamente exigíveis quando deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações, inexistindo disposição no referido diploma que preveja a necessidade de qualquer acto ou despacho de exclusão para que as dívidas se tornem exigíveis. Tal interpretação, ao deixar na dependência de um acto puramente discricionário da Administração fiscal a cessação do efeito suspensivo do prazo da prescrição, por implicar que o mesmo prazo prescricional poderá ficar indefinidamente (no limite para sempre) suspenso, é contrária aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica (cfr. conclusões e alegações de recurso a fls. 58-71).

**2.4.** As questões de direito suscitadas pela recorrente foram rebatidas por este STA, no Acórdão proferido no processo n.º 0466/09, de 3/06/2009, que recaiu sobre situação idêntica, ou seja, a apreciação de um recurso da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa 2, de 25 de Fevereiro de 2009, que negou provimento à reclamação deduzida contra o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa- 2, datado de 30/10/2008, que indeferiu pedido de declaração de prescrição de dívida de IRC relativa ao exercício de 1993, que sumariamente se reiteram.

Não tem, desde logo, fundamento legal o argumento da recorrente, segundo o qual a instauração do processo executivo determinaria a cessação da suspensão da prescrição por força da adesão ao plano de regularização previsto no DL n.º 124/96.

Com efeito, como se pode ler no Acórdão que estamos a seguir, “trata-se de efeito que a lei não determina e que não faria sentido, sequer, que o determinasse, pois que se justifica plenamente a manutenção da suspensão do processo executivo instaurado (com a conseqüente suspensão da prescrição) enquanto o beneficiário estiver incluído no plano de pagamento em prestações que lhe foi autorizado”. Acresce ainda que, ao contrário do invocado pela recorrente, o n.º 10 do art. 14º do DL n.º 124/96 não impede que, uma vez deferido o requerimento do plano de regularização de dívidas, sejam instaurados novos processos de execução fiscal relativamente às dívidas abrangidas no plano de regularização, limitando-se a determinar que tais processos sejam suspensos após instauração. A remissão que se encontra no n.º 10 do art. 14º do DL n.º 124/96 para o art. 6º do mesmo diploma, não significa, como pretende a Recorrente, “que só relativamente às dívidas de maior valor e que comportem maior risco de incumprimento se instaurará processo de execução, mas antes que em relação a essas dívidas pode o processo prosseguir para efeitos de garantia, garantia de que não carecem os que apresentem tais valores ou riscos, nos termos do n.º 1 do artigo do Decreto-Lei n.º 124/96, daí que sejam logo suspensos após a instauração da execução”.

Quanto à segunda tese, constitui também jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal que, não obstante a alínea a) do n.º 2 do art. 3º do DL n.º 124/96 dizer que “as dívidas abrangidas pelo presente diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas”, não significa que se possa daí extrair que a suspensão da prescrição deve ocorrer de forma automática. Pelo contrário, resulta do próprio n.º 4 do art. 5º do DL n.º 124/96 que o incumprimento do plano de pagamento em prestações não determina automaticamente a exclusão do regime excepcional previamente autorizado, ao prever a possibilidade de relevação do atraso, desde logo, por motivo não imputável ao devedor. Esta interpretação é, aliás, tal como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 25/06/2008, proc. n.º 0446/2008, a que está em sintonia com legislação complementar ao DL n.º 124/96, em especial, o Despacho 18/97-XIII do SEAF de 14/3/07, que aprovou as grandes orientações para o acompanhamento do plano de regularização de dívidas fiscais, “ao determinar que os contribuintes serão objecto de tratamento diferenciado conforme se trate de aderentes com situação regularizada (os que estejam a cumprir integralmente os compromissos decorrentes da adesão), aderentes com incidentes (os que tenham mais de três meses de prestações em falta), aderentes em situação de incumprimento simples (com mais de três meses de prestações em falta e que após terem sido contactados não tenham requerido a sua regularização) ou aderentes em situação de incumprimento prolongado (os contribuintes com mais de seis meses de atraso no cumprimento do plano de pagamento a prestações). E só relativamente a estes últimos, de



acordo com tal Despacho, e após a constituição de garantias, a AF preparará, então, o despacho de exclusão do regime prestacional com cessação ou caducidade de benefícios, conforme os casos. O que significa que a AF não exclui automaticamente do regime os contribuintes logo que estes deixem de pagar as primeiras prestações, antes procura que eles mantenham essa adesão, aceitando que eles adiram a planos de regularização autónomos das quantias em dívida ou ofereçam bens em pagamento. Ou seja, só depois de notificados para regularizarem a sua situação faltosa e no caso de não o fazerem os contribuintes são então excluídos do regime de adesão e passam a ser tratados como não aderentes, com a consequente perda dos benefícios que aí mantinham, o que significa que só pelo despacho de exclusão os contribuintes perdem efectivamente os benefícios resultantes da adesão ao plano de regularização das dívidas fiscais ao abrigo do DL n.º 124/96, um dos quais é necessariamente a suspensão dos processos de execução, deixando de se justificar a partir daí, por isso, a suspensão do prazo de prescrição que até aí se impunha”.

Tendo por referência a jurisprudência mencionada, deve, assim concluir-se que a Mma. Juíza “a quo” andou bem ao decidir que, no caso concreto, o prazo de prescrição esteve suspenso entre 5/5/97 e 7/12/2006, datas, respectivamente, do despacho de deferimento do pedido de adesão ao regime do DL n.º 124/96 (II. H. 1. a. da matéria de facto assente supra transcrita) e do despacho de exclusão do referido regime (II. H. 1.c da matéria de facto assente supra transcrita). Nesta sequência, pode, desde já, concluir-se que a sentença recorrida, ao decidir que não se completara ainda o prazo de prescrição de 10 anos aplicável à dívida exequenda, não merece censura, pois que entre o termo inicial do prazo de prescrição (1-1-94), em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 34º do CPT) e a sua suspensão (ocorrida em 5/5/97 em função da inclusão das dívidas tributárias no regime do DL n.º 124/96), decorreram apenas 3 anos, 4 meses e 4 dias. Como o prazo esteve suspenso, não correndo, entre 5/5/97 e 7/12/2006, e, porque estava suspenso, a interrupção da prescrição derivada da citação da executada em 21/9/2000, no caso da dívida de IRC relativa ao exercício de 1993, não produziu o efeito interruptivo, que lhe atribuía o n.º 3 do art. 34º do CPT, recomeçando a correr em 8/12/2006 (dia seguinte ao do despacho de exclusão do regime do DL n.º 124/96), será forçoso concluir não se ter ainda completado o prazo prescricional aplicável de 10 anos. Esta conclusão é, por maioria de razão, transponível para as demais dívidas tributárias relativas aos exercícios de 1994 e 1995.

Pelo exposto, é de concluir que não se verifica a prescrição da dívida exequenda, não merecendo a sentença recorrida, que assim decidiu, qualquer censura.

**2.5.** A recorrente questiona, ainda, recorde-se, a legitimidade constitucional da interpretação do art. 5º, nº2, do DL n.º 124/96, seguida por este Supremo Tribunal, no sentido de que o prazo de prescrição se encontra suspenso até ao despacho de exclusão do plano de pagamentos, e que serviu de fundamento à decisão recorrida, por violação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Relativamente ao princípio da legalidade, mesmo entendendo o instituto da prescrição das dívidas tributárias como uma garantia dos contribuintes, como vem sendo aceite por alguma doutrina (cfr. BENJAMIM RODRIGUES, “A prescrição no Direito Tributário”, in *Problemas fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, 1999, pp. 261 ss.; e CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, p. 347), considera-se que, no caso, as exigências do princípio se encontram preenchidas.

Com efeito, o art. 5º, nº1, do DL n.º 124/96 ao dizer que o diferimento do pagamento das dívidas fiscais assumirá a forma de pagamento em prestações mensais iguais até ao n.º máximo de 150, o que corresponde a uma dilação temporal de doze anos e meio, acaba por fixar um limite máximo para o período de suspensão da prescrição. Cai, assim, por terra o argumento da Recorrente de que o prazo prescricional poderia ficar indefinidamente suspenso, na dependência de um acto puramente discricionário da Administração fiscal. Como se explicita no Acórdão deste Supremo Tribunal de 03/06/2009 (proc. n.º 0466/09), reiterando jurisprudência consolidada do mesmo, ao contrário do ora alegado, o despacho de exclusão do regime do DL n.º 124/96 é um acto vinculado e não discricionário.

No mesmo sentido se pronunciou o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 135/2010, processo n.º 687/09, podendo ler-se que “o acto que exclui o devedor do regime de pagamento diferido não é, de nenhum modo, um acto de exercício discricionário já que ele tem de ter sempre como fundamento o incumprimento, por parte do devedor, das obrigações a que se sujeitou, pelo que é um acto vinculado quanto ao conteúdo e pressupostos.”

Improcede igualmente a alegada violação do princípio da segurança jurídica, que enquanto sub-princípio do princípio do Estado de Direito insito no art. 2º da Constituição pressupõe, numa vertente subjectiva, uma ideia de protecção da confiança dos particulares relativamente à continuidade da ordem jurídica.

Como pode ler-se no douto parecer do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, junto deste Tribunal, em todo o circunstancialismo especial do regime do DL n.º 124/2009, “qualquer contribuinte que tenha aderido ao regime de regularização de dívidas fiscais através do pagamento em 150 prestações mensais, não poderia invocar qualquer expectativa legítima relativamente à possibilidade de o prazo prescricional continuar a decorrer enquanto se mantivesse em vigor o procedimento especial de pagamento em prestações” (cf. fls. 109 a 111).

No sentido de a interpretação do art. 5.º, n.º5, do DL n.º124/96 reiterada por este Supremo Tribunal não implicar qualquer violação do princípio da segurança jurídica ponde ler-se no Acórdão do Tribunal Constitucional atrás citado que “(...) era plenamente justificável que a posição jurídica do contribuinte que tenha aderido ao regime de diferimento do pagamento de dívidas apenas viesse a ser alterada após a verificação, pelos serviços, da respectiva situação tributária e mediante a prática de um acto revogatório da autorização concedida para a aplicação desse regime, com base na constatação da efectiva impossibilidade de o interessado regularizar a sua situação pelas formas de pagamento excepcionalmente admitidas na lei”. E, mais adiante, conclui-se que “não há, nestes termos, qualquer afectação de expectativas que possam encontrar-se abrangidas pelo princípio da protecção da confiança, porquanto a recorrente não pode razoavelmente contar com a cessação do efeito suspensivo da prescrição antes de ter sido formalmente liberado do regime legal a que tinha aderido e quando, por virtude dele, estava ainda a coberto de qualquer mecanismo de cobrança forçada”.

Pode ainda ler-se no mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional “que não pode deixar de concluir-se que a suspensão do prazo da prescrição é, no circunstancialismo do caso, uma medida necessária e idónea para a prossecução dos fins visados pela lei, dado que a solução normativa contrária traria inevitavelmente a extinção, pelo decurso do tempo, dos créditos fiscais e a consequente impraticabilidade do regime legal, que tem em vista a compatibilização dos interesses financeiros do Estado. Nem se trata, no caso, de um condicionamento desproporcionado ou excessivo quando é certo que, como se deixou esclarecido, o efeito suspensivo deriva de um acto voluntário do contribuinte, que, no seu próprio interesse, se sujeita à aplicação de um regime mais favorável de pagamento faseado das dívidas fiscais, e tem como contrapartida a atribuição do benefício de suspensão dos processos de execução que tenham sido instaurados pela mesmas dívidas fiscais.”

Conclui-se, pois, no sentido de que a interpretação propugnada não viola os citados princípios constitucionais.

Improcede, desta forma, toda a alegação da recorrente, não merecendo o recurso, em consequência, provimento.

### III. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida, com a presente fundamentação.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 18 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal. Pagamento em prestações. Falta de pagamento de prestações. art. 200.º, n.º 1, do CPPT.*

### Sumário:

- I — Tendo a sentença dado como assente que, na data em que o órgão de execução fiscal notificou o executado de que se verificava a falta de pagamento de três prestações sucessivas e para efectuar o pagamento das mesmas, sob pena de vencimento das prestações seguintes e a prossecução da execução, estava efectivamente em falta o pagamento de três prestações seguidas, não podia considerar que a decisão subjacente a tal notificação enferma de ilegalidade por se não mostrar verificada a condição prevista no art. 200.º, n.º 1, do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.*
- II — Não pode o Supremo Tribunal Administrativo pôr em causa o julgamento da matéria de facto que foi efectuado pela 1.ª instância se as partes com ele se conformaram e não se verifica nenhuma das situações em que vícios daquele julgamento possam ser conhecidos oficiosamente.*

Processo n.º 1196/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Artlabel Industry, S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 “Artlabel Industry, S.A.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrida), invocando o disposto nos arts. 276.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou judicialmente da decisão do órgão de execução fiscal que entendeu verificada a existência de incumprimento do plano de pagamento em prestações da dívida exequenda, que lhe fora deferido em doze prestações mensais.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou a reclamação procedente por considerar que não estavam verificados os pressupostos de que depende a aplicação do art. 200.º do CPPT e, em consequência, anulou o acto reclamado.

Para tanto, em síntese, embora reconhecendo que «quando da notificação do incumprimento – em data posterior a 3 de Agosto – já tinham decorrido três meses, período correspondente [...] a três prestações mensais sucessivas sobre a anterior prestação paga – referente ao mês de Abril de 2011» (1), considerou que «esse entendimento faria com que a alteração do texto legal em causa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 – 28 de Abril, jamais tivesse aplicação no que se refere à existência de seis prestações interpoladas em falta, pois antes que tal acontecesse, sempre se verificaria a existência de falta de pagamento de três prestações sucessivas», pelo que concluiu que «como a prestação vencida em 28 de Fevereiro de 2011 foi paga a 29 de Abril de 2011, a prestação de Março de 2011 foi paga a 30 de Junho de 2011 e a de 30 de Abril foi paga a 31 de Agosto de 2011, não se verifica o requisito de falta de pagamento em três prestações mensais sucessivas, pois foram realizados pagamentos de dois em dois meses e, como tal, o que existe é falta de pagamentos interpolados, que poderão ser contabilizados até se atingir o máximo de pagamentos interpolados em falta - seis».

1.3 A Fazenda Pública (adiante também Recorrente) não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. A sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro concluiu que não se verifica o requisito de falta de pagamento de três prestações mensais sucessivas, por terem sido efectuados pagamentos de dois em dois meses.

2. Releva para efeitos de incumprimento do plano prestacional a falta de pagamento sucessivo de três prestações e não a falta de três prestações mensais sucessivas.

3. Ressalta da própria matéria de facto dada como provada na sentença recorrida que entre a data de vencimento da 6ª prestação e o seu efectivo pagamento decorreram mais de três meses.

4. Mais daí ressalta que os pagamentos respeitantes aos meses de Abril, Maio, Junho, Julho e Agosto se encontravam em falta na data do despacho de exclusão.

5. Daqui resulta a falta de pagamento sucessivo de três (até mais) prestações, encontrando-se assim preenchido um dos pressupostos previstos no referido art. 200º do CPPT.

6. É possível ocorrer a existência de seis prestações interpoladas, sem que se tenha verificado a falta de pagamento sucessivo de três prestações, nas situações em que o executado falha o pagamento de um mês e no mês seguinte efectua o pagamento da prestação desse mês, bem como do que se encontra em atraso, e assim sucessivamente seis vezes.

Nos termos vindos de expor e nos que Vªs. Exªs., sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a douta decisão recorrida por outra que declare improcedente a presente reclamação de acto do órgão da execução fiscal».

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

1.5 A Recorrida apresentou contra alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I - No caso em apreço a executada efectivamente não pagou algumas prestações mas efectuou pagamentos interpolados, nunca tendo estado mais de dois meses seguidos sem pagar.

II - Atento o que, não estão verificados no caso em apreço os pressupostos previstos no artigo 200.º do CPPT, designadamente que se tenha verificado a falta de pagamento de três prestações sucessivas.

III - Fazer outra interpretação da citada norma legal teria como consequência que a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril jamais tivesse aplicação, aliás como melhor consta da Doutra Sentença recorrida.

IV - A Sentença proferida fez pois a correcta interpretação da norma legal aplicável ao caso em apreço, atentos os factos provados, devendo em consequência ser mantida na íntegra, assim se fazendo a costumada

JUSTIÇA».

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e julgada improcedente a reclamação, com a seguinte fundamentação:

«1. O plano de pagamento em prestações da dívida exequenda autorizado pelo órgão da execução fiscal compreendia 12 prestações iguais e sucessivas, tendo-se vencido a primeira em 30.11.2010 e as subsequentes no último dia dos meses seguintes (cf. informação fls. 62; probatório nºs 4/8).

A data de vencimento da prestação corresponde ao termo do prazo para o respectivo pagamento voluntário.

A falta de pagamento sucessivo de três prestações determina o vencimento das prestações seguintes e o prosseguimento da tramitação da execução se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não efectuar o pagamento das prestações incumpridas (art. 200º n.º 1 CPPT redacção Lei n.º 3-B/2010, 28 Abril).

O incumprimento relevante do plano prestacional, determinante do vencimento das prestações seguintes (até ao termo do plano) consubstancia-se na falta de pagamento sucessivo de três prestações e não na falta de pagamento correspondente a três prestações temporalmente sucessivas.

Esta interpretação da norma é a que melhor se adequa à intenção do legislador em retirar o benefício do regime do pagamento em prestações ao executado cujo comportamento revele um incumprimento prolongado do plano prestacional autorizado.

A falta de pagamento de seis prestações interpoladas (igualmente determinante da aplicação da cominação supra enunciada) não implica a prévia falta de pagamento de três prestações sucessivas, se houver omissão no pagamento de prestações intercaladas entre prestações sucessivas objecto de pagamento tempestivo (contrariamente ao entendimento expresso na sentença – fls. 104).

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

- na data do proferimento da decisão reclamada, em 3 de Agosto de 2011 (ordenando a notificação do executado para pagamento das prestações incumpridas) já se tinha verificado a falta de pagamento sucessivo de *quatro prestações*, correspondentes aos meses de Abril/Julho de 2011 (probatório nºs 8/11);

- o último pagamento efectuado respeitava ao mês de Março 2011, tendo sido efectuado em 30 de Junho de 2011 (probatório n.º 7);

- a decisão reclamada resulta de correcta interpretação da norma constante do art. 200º n.º 1 CPPT (redacção Lei n.º 3-B/2010, 28 Abril)».

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

1.8 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que não estavam verificadas as condições para que o órgão de execução fiscal considerasse incumprido o plano de pagamento em prestações, o que passa pela interpretação do disposto no art. 200.º, n.º 1, do CPPT.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

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

«1. O processo de execução fiscal n.º 0167201001012584 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de S. João da Madeira por dívidas de IVA de 2010/04 no montante de € 102.102,04 (cento e dois mil e cento e dois euros e quatro cêntimos) acrescido de juros;

2. A reclamante foi citada a 12 de Julho de 2010;

3. A 15 de Julho de 2010, a reclamante solicitou o pagamento da dívida em prestações mensais;

4. No seguimento do pedido referido em 3), foi autorizado o pagamento em 12 prestações mensais, tendo a primeira prestação vencido a 30 de Novembro de 2010;

5. A reclamante pagou as três primeiras prestações;

6. A quarta prestação venceu-se a 28 de Fevereiro de 2011 e foi paga a 29 de Abril de 2011;

7. A quinta prestação venceu-se a 30 de Março de 2011 e foi paga a 30 de Junho de 2011;

8. A sexta prestação venceu-se a 30 de Abril de 2011 e foi paga a 31 de Agosto de 2011;

9. Encontram-se vencidas e não pagas as prestações relativas aos meses de Maio, Junho, Julho e Agosto de 2011;

10. Em consequência do referido em 9), foi a reclamante notificada de que se encontrava em situação de incumprimento e para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias de todas as prestações referidas em 9);

11. A notificação referida em 10 tem a data de 03 de Agosto de 2011;

12. A presente reclamação foi remetida por correio registado ao Serviço de Finanças a 16 de Setembro de 2011».

### **2.2 DE DIREITO**

#### **2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR**

Foi deferido o pagamento da dívida exequenda em doze prestações mensais, vencendo-se a primeira em 30 de Novembro de 2010 e as seguintes no último dia do mês a que respeitam.

O órgão de execução fiscal, por carta de 3 de Agosto de 2011, notificou a Executada, ao abrigo do disposto no art. 200.º do CPPT, de que considerava estarem em dívida a sexta, sétima e oitava prestações (ou seja, as vencidas nos meses de Abril, Maio e Junho de 2011) e para, em trinta dias, proceder ao pagamento das prestações incumpridas, sob pena de vencimento das prestações restantes e de a execução fiscal prosseguir.

A Executada insurgiu-se contra a decisão subjacente a essa notificação mediante a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que a anulasse, por entender que a mesma enferma de erro nos pressupostos de facto. Isto, porque entendeu, em síntese, que dos autos resulta, não a verificação de falta de pagamento de três prestações sucessivas, mas a falta de pagamento de cinco prestações interpoladas, ou seja, os pagamentos em falta referem-se às prestações que se venceram nos meses de Fevereiro, Março, Maio, Julho e Agosto de 2011. Daí não se verificar nenhuma das condições previstas no n.º 1 do art. 200.º do CPPT, quais sejam a falta de pagamento de três prestações seguidas ou de seis prestações interpoladas.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro não atendeu, pela menos na totalidade, a argumentação da Reclamante no que respeita ao erro nos pressupostos de facto, tendo levado à factualidade provada, expressamente, que «encontram-se vencidas e não pagas as prestações relativas aos meses de Maio, Junho, Julho e Agosto de 2011» (cfr. facto com o n.º 9.)

Assim, considerou que, quando da notificação efectuada pelo órgão de execução fiscal nos termos do n.º 1 do art. 200.º do CPPT, estavam em dívida três prestações mensais sucessivas.

Apesar disso, entendeu que tal não significava que estivesse verificada a condição prevista no n.º 1 do art. 200.º do CPPT, pois «esse entendimento faria com que a alteração do texto legal em causa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 – 28 de Abril, jamais tivesse aplicação no que se refere à existência de seis prestações interpoladas em falta, pois antes que tal acontecesse, sempre se verificaria a existência de falta de pagamento de três prestações sucessivas», pelo que concluiu que «como a prestação vencida em 28 de Fevereiro de 2011 foi paga a 29 de Abril de 2011, a prestação de Março de 2011 foi paga a 30 de Junho de 2011 e a de 30 de Abril foi paga a 31 de Agosto de 2011, não se verifica o requisito de falta de pagamento em três prestações mensais sucessivas, pois foram realizados pagamentos de dois em dois meses e, como tal, o que existe é falta de pagamentos interpolados, que poderão ser contabilizados até se atingir o máximo de pagamentos interpolados em falta – seis».

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa decisão, sustentando que, provada que ficou a falta de pagamento de três prestações sucessivas, deve ter-se por verificada a condição (no primeiro termo da alternativa) a que se refere o n.º 1 do art. 200.º do CPPT para considerar incumprido o plano prestacional.

A questão que cumpre apreciar e decidir respeita, pois, a saber se o órgão de execução fiscal fez correcta interpretação do disposto no art. 200.º, n.º 1, do CPPT, ao considerar incumprido o plano de pagamento em prestações.

Antes, impõe-se ter presente que, nesta sede, o Supremo Tribunal Administrativo tem que aceitar os factos provados tal como eles se lhe apresentam, não tendo a possibilidade de os pôr em causa, uma vez que os seus poderes estão limitados à matéria de direito e nem a Recorrente, nem a Recorrida (que poderia tê-lo feito mediante pedido de ampliação do objecto do recurso) discutem o julgamento da matéria de facto efectuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, caso em que a competência para conhecer do presente recurso seria do tribunal central administrativo territorialmente competente<sup>(2)</sup>.

## 2.2.2 DA FALTA DE PAGAMENTO DE TRÊS PRESTAÇÕES SUCESSIVAS

2.2.2.1 No art. 200.º do CPPT, que tem como epígrafe «Consequências da falta de pagamento», regulam-se as consequências do incumprimento do plano de pagamento em prestações no processo de execução fiscal.

Diz o n.º 1 daquele artigo, na redacção que lhe foi dada pela *Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril* (Lei do Orçamento do Estado para 2010) e que é a aplicável à situação *sub judice*: «A falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos».

A anterior redacção da norma rezava: «A falta de pagamento de qualquer das prestações importa o vencimento imediato das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus normais termos até à extinção».

Do confronto de ambas as redacções resulta que o legislador, por certo sensibilizado pelas dificuldades económicas que afligem a generalidade das famílias e das empresas, entendeu flexibilizar o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias em cobrança coerciva, designadamente no que respeita às condições de que depende o seu incumprimento, cuja declaração determina a prossecução da execução, que está suspensa enquanto o plano prestacional estiver em vigência.

Assim, contrariamente ao que sucedia antes, em que a falta de pagamento de uma só prestação determinava sem mais a perda do direito ao pagamento em prestações, com o conseqüente vencimento imediato das prestações seguintes, de acordo com a Lei do Orçamento do Estado para 2010 o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias apenas se considera incumprido quando se verifique a falta de pagamento de três prestações sucessivas, ou de seis interpoladas, e desde que o contribuinte

não proceda ao pagamento das prestações incumpridas no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito.

A nova redacção dada ao n.º 1 do art. 200.º do CPPT incorpora uma relevante inovação, qual seja a possibilidade de ser paga uma prestação sem que se mostrem pagas prestações que se venceram anteriormente. Só assim se explica a referência que ora é feita a falta de pagamento de prestações interpoladas e que a notificação para o pagamento das prestações incumpridas seja referida quer às prestações seguidas quer às interpoladas.

2.2.2.2 Dito isto, salvo o devido respeito, quer a Fazenda Pública quer o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro andaram mal quando consideraram que, existindo prestações não pagas, os pagamentos efectuados na data de vencimento de prestações seguintes se deviam imputar às prestações em falta ao invés de serem considerados como pagamento da prestação que se venceia nessa data.

Dois tabelas permitirão uma mais fácil percepção do que pretendemos dizer:

### Correspondência entre as prestações e os pagamentos tal como considerada pela Fazenda Pública e dada como provada pela sentença recorrida

Prestações e respectivas datas de vencimento	Pagamentos
1. <sup>a</sup> – 30 de Novembro de 2010 .....	Na data do vencimento
2. <sup>a</sup> – 31 de Dezembro de 2010 .....	Na data do vencimento
3. <sup>a</sup> – 31 de Janeiro de 2011 .....	Na data do vencimento
4. <sup>a</sup> – 28 de Fevereiro de 2011 .....	Em 29 Abril 2011
5. <sup>a</sup> – 31 de Março de 2011 .....	Em 30 Junho 2011
6. <sup>a</sup> – 30 de Abril de 2011 .....	Em 31 de Agosto 2011
7. <sup>a</sup> – 31 de Maio de 2011 .....	Em falta
8. <sup>a</sup> – 30 de Junho de 2011 .....	Em falta
9. <sup>a</sup> – 31 de Julho de 2011 .....	Em falta
10. <sup>a</sup> – 31 de Agosto de 2011 .....	Em falta
11. <sup>a</sup> – 30 de Setembro de 2011 .....	
12. <sup>a</sup> – 31 de Outubro de 2011 .....	...

Deste entendimento resulta que, à data em que foi proferida a decisão reclamada – 3 de Agosto de 2011 –, estavam em falta as 6.<sup>a</sup>, 7.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup> e 9.<sup>a</sup> prestações, sendo que a 10.<sup>a</sup>, porque apenas se venceu em data ulterior à daquela decisão, nunca poderia ter sido por esta considerada.

Sempre no entendimento da Fazenda Pública e do Juiz do Tribunal *a quo*, o órgão de execução fiscal poderia ter considerado como em situação de falta de pagamento as prestações 6.<sup>a</sup>, 7.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup> e 9.<sup>a</sup>.

A nosso ver a correspondência entre as prestações e os pagamentos não deve ser feita assim, mas, em face das informações e documentos de fls. 57/62, nos termos da seguinte tabela:

### Correspondência entre as prestações e os pagamentos efectuados

Prestações e respectivas datas de vencimento	Pagamentos
1. <sup>a</sup> – 30 de Novembro de 2010 .....	Na data do vencimento
2. <sup>a</sup> – 31 de Dezembro de 2010 .....	Na data do vencimento
3. <sup>a</sup> – 31 de Janeiro de 2011 .....	Na data do vencimento
4. <sup>a</sup> – 28 de Fevereiro de 2011 .....	Em falta
5. <sup>a</sup> – 31 de Março de 2011 .....	Em falta
6. <sup>a</sup> – 30 de Abril de 2011 .....	Na data do vencimento
7. <sup>a</sup> – 31 de Maio de 2011 .....	Em falta
8. <sup>a</sup> – 30 de Junho de 2011 .....	Na data do vencimento
9. <sup>a</sup> – 31 de Julho de 2011 .....	Em falta
10. <sup>a</sup> – 31 de Agosto de 2011 .....	Na data do vencimento
11. <sup>a</sup> – 30 de Setembro de 2011 .....	...
12. <sup>a</sup> – 31 de Outubro de 2011 .....	...

Ou seja, a nosso ver, à data em que foi proferida a decisão reclamada – 3 de Agosto de 2011 – apenas poderiam considerar-se como em situação de falta de pagamento as prestações 4.<sup>a</sup>, 5.<sup>a</sup>, 7.<sup>a</sup> e 9.<sup>a</sup>.

Acontece, porém, que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro assim não considerou e deu como provado que naquela data – 3 de Agosto de 2011 – estavam nessa situação as prestações relativas aos meses de Maio, Junho e Julho, ou seja, como deixámos já dito, as 6.<sup>a</sup>, 7.<sup>a</sup> e 8.<sup>a</sup> prestações. Ora, como alertámos anteriormente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, pese embora com ela não concorde, pôr em causa a factualidade que foi dada como assente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro e com a qual as partes se conformaram.

Na verdade, como é sabido, a actividade do Supremo Tribunal Administrativo, em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários, limita-se à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (cfr. art. 729.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil (CPC) <sup>(3)</sup>, salvo «havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova» (cfr. n.º 3 do art. 722.º do CPC), o que não é o caso.

A Recorrida só poderá queixar-se de si mesma, na medida em que poderia ter pedido a ampliação do objecto do recurso, designadamente no que se refere à matéria de facto (cfr. art. 684.º-A, n.º 2, do CPC <sup>(4)</sup>), assim solicitando a sindicância do julgamento da factualidade fixada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro.

Por outro lado, não ocorre vício algum do julgamento da matéria de facto que seja do conhecimento officioso <sup>(5)</sup>.

Este Supremo Tribunal Administrativo tem, pois, que aceitar a factualidade fixada pela 1.<sup>a</sup> instância.

2.2.2.3 Face ao exposto, e colocados que estamos perante a inevitabilidade de aceitar que na data em que foi proferida a decisão reclamada estavam em situação de falta de pagamento as 6.<sup>a</sup>, 7.<sup>a</sup> e 8.<sup>a</sup> prestações, não podemos senão julgar como verificada uma das condições – a falta de pagamento de três prestações seguidas – de que o n.º 1 do art. 200.º do CPPT faz depender o incumprimento do plano de pagamento em prestações da dívida exequenda.

A sentença recorrida, que decidiu em sentido diverso, não pode manter-se, pelo que será revogada e a reclamação judicial será julgada improcedente, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Tendo a sentença dado como assente que, na data em que o órgão de execução fiscal notificou o executado de que se verificava a falta de pagamento de três prestações sucessivas e para efectuar o pagamento das mesmas, sob pena de vencimento das prestações seguintes e a prossecução da execução, estava efectivamente em falta o pagamento de três prestações seguidas, não podia considerar que a decisão subjacente a tal notificação enferma de ilegalidade por se não mostrar verificada a condição prevista no art. 200.º, n.º 1, do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

II - Não pode o Supremo Tribunal Administrativo pôr em causa o julgamento da matéria de facto que foi efectuado pela 1.<sup>a</sup> instância se as partes com ele se conformaram e não se verifica nenhuma das situações em que vícios daquele julgamento possam ser conhecidos officiosamente.

### 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 a reclamação judicial improcedente.

Custas pela Recorrida, que contra alegou o recurso.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

<sup>(2)</sup> (Cfr. arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e art. 280.º, n.º 1, do CPPT.)

<sup>(3)</sup> (Diz o art. 729.º do CPC nos seus dois primeiros números:

«1. Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o Supremo aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

2. A decisão proferida pelo tribunal recorrido quanto à matéria de facto não pode ser alterada, salvo o caso excepcional previsto no n.º 3 do artigo 722.º».)

<sup>(4)</sup> (Diz o art. 684.º-A, n.º 2, do CPC:

«Pode ainda o recorrido, na respectiva alegação e a título subsidiário, arguir a nulidade da sentença ou impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente, prevenindo a hipótese de procedência das questões por este suscitadas».)

<sup>(5)</sup> (Sobre a possibilidade de conhecimento officioso de vícios relativos ao julgamento da matéria de facto, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.<sup>a</sup> edição, volume II, anotação 7 b) ao art. 125.º, págs. 358/359.)

**Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.****Assunto:**

*Execução fiscal. Revisão do acto tributário. Suspensão da execução.*

**Sumário:**

*Ainda que se encontre garantida a dívida exequenda e o acrescido, o pedido de revisão oficiosa efectuado ao abrigo do disposto no art. 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, não tem o efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária a que se refere o art. 52.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.*

Processo n.º 1/12-30.

Recorrente: José Maria Rosa André.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

**1. RELATÓRIO**

1.1 José Maria Rosa André (adiante Executado, Reclamante ou Recorrente), invocando o disposto nos arts. 276.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou judicialmente da decisão do Chefe do Serviço de Finanças do Seixal - 2 que lhe indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal e ordenou o prosseguimento do processo.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada julgou a reclamação improcedente porque considerou, em síntese, que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do termo do prazo da reclamação graciosa, motivo por que não consubstancia a reclamação prevista no art. 52.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) e, assim sendo, não pode fundamentar a suspensão da execução fiscal, ainda que a dívida exequenda se encontre garantida.

1.3 A Reclamante não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I - Não existe qualquer distinção substantiva entre a “reclamação graciosa” de que fala o artº 70º do CPPT e a “reclamação administrativa” de que fala o n.º 1 do artº 78º da LGT.

II - O pedido de revisão do acto tributário constitui uma verdadeira reclamação graciosa;

III - Encontrando-se garantida a dívida exequenda, o pedido de revisão do acto tributário implica a suspensão da execução, nos termos do disposto no artº 169º, n.º 1 do CPPT e no artº 52º da LGT;

IV - Ao julgar improcedente a reclamação apresentada pelo ora Recorrente, o Tribunal *a quo* violou o artº 169º n.º 1 do CPPT e o artº 52º da LGT;

Termos em que deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão do Tribunal *a quo*, ora recorrida, ordenando-se, conseqüentemente, a suspensão da execução até à decisão definitiva do pedido de revisão do acto tributário, fazendo-se, deste modo, a costumada JUSTIÇA!»<sup>(1)</sup>.

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Após citar JORGE LOPES DE SOUSA em anotação ao art. 169.º do CPPT e a jurisprudência mais recente deste Supremo Tribunal Administrativo, concluiu que «[n]o caso em análise, quando da apresentação dos pedidos de revisão dos actos tributários, há muito que havia sido ultrapassado o prazo de reclamação/graciosa/administrativa, pelo que não podem fundamentar pedido de suspensão do processo de execução fiscal».

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

1.8 A questão suscitada pelo Recorrente é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que não suspende a execução fiscal o pedido de revisão oficiosa da liquidação que deu origem à dívida exequenda quando efectuado para além do prazo da reclamação graciosa, mesmo que a dívida exequenda se encontre garantida.

**2. FUNDAMENTAÇÃO****2.1 DE FACTO**

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

«a) Em 13.11.2009, no processo de execução fiscal n.º 3697200501113860, o reclamante foi citado, por carta registada com aviso de recepção, para, na qualidade de responsável subsidiário, efectuar o



pagamento da quantia de € 25.990,54, relativo a dívidas de IVA, IMI, IRC e coimas, da responsabilidade originária da sociedade *Tagusarte – Sociedade de Construções, Lda.*, tendo o aviso de recepção sido recebido e assinado, na referida data, por sua mulher Paula André (cfr. fls. 26 a 31 e 48 do processo de execução fiscal em apenso);

b) Em 02.07.2010 foi penhorada a fracção autónoma designada pela letra “D”, inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Belas, concelho de Sintra, sob o artigo 9602, pertença do Reclamante e de sua mulher, ao qual foi atribuído o valor patrimonial de € 22.910,00 (cfr. fls. 39, 63-65 do processo apenso);

c) Tal penhora foi notificada ao Reclamante e à sua mulher Paula Alexandre Moura Selas André, em 07.08.2010, tendo os respectivos avisos de recepção sido recebidos e assinados por esta (cfr. fls. 56 a 58 do processo apenso);

d) Em 10.12.2010, o Reclamante e a sua mulher foram notificados do despacho que designou dia para a venda do imóvel penhorado, tendo os respectivos avisos de recepção sido recebidos e assinados por aquela (cfr. fls. 60, 69 e 70 do processo apenso);

e) Em 31.03.2011, o Reclamante apresentou junto do Serviço de Finanças pedido de revisão do acto tributário dirigido ao Director-Geral de Impostos, nos termos do art.º 78.º da Lei Geral Tributária, em relação a cada um dos actos de liquidação que deram origem às dívidas exequendas, incluindo as coimas, requerendo, relativamente à liquidação de IRC, que se procedesse à abertura de procedimento contraditório nos termos dos artigos 64.º e 65.º do CPPT (cfr. fls. 133 a 256 do processo apenso);

f) Na mesma data, dando conhecimento desse facto no processo de execução fiscal, requereu ao Chefe do Serviço de Finanças a suspensão da execução “até trânsito da decisão que vier a ser proferida no âmbito dos processos de revisão oficiosa que se encontram pendentes e em que se discute a legalidade da dívida exequenda (...)” (cfr. fls. 153 a 158 do processo apenso);

g) Por despacho datado de 04.04.2011, o Chefe do Serviço de Finanças indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal referido na alínea antecedente, com os fundamentos constantes de fls. 261 a 263 do processo de execução fiscal apenso, que aqui se dão por reproduzidos;

h) Em 07.04.2011 foi apresentada a presente reclamação, via telecópia (cfr. fls. 2 dos autos)».

## **2.2 DE DIREITO**

### **2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR**

Como deixámos dito, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez ou não correcto julgamento quando considerou que o pedido de revisão oficiosa das liquidações que deram origem à dívida exequenda quando efectuado para além do prazo da reclamação graciosa não suspende a execução fiscal, mesmo que a dívida exequenda se encontre garantida.

O Recorrente sustenta que não, que nenhuma razão existe para distinguir a reclamação graciosa prevista no art. 70.º do CPPT da reclamação administrativa a que alude o n.º 1 do art. 78.º da LGT, sendo que o pedido de revisão do acto tributário constitui uma verdadeira reclamação graciosa, motivo por que, encontrando-se a dívida exequenda garantida e tendo ele pedido a revisão do acto tributário, deveria a execução fiscal ter sido suspensa, nos termos do disposto no art. 169.º do CPPT e no art. 52.º da LGT.

### **2.2.2 DA POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL NAS SITUAÇÕES EM QUE, ESTANDO GARANTIDA A DÍVIDA EXEQUENDA, SEJA FORMULADO PEDIDO DE REVISÃO DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA**

A questão suscitada nos presentes autos tem vindo a ser tratada de forma uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo nos termos em que foi decidida pela sentença recorrida, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que referiu os três mais recentes acórdãos <sup>(2)</sup>.

Não se diga, pois, como o Recorrente (cfr. item 17 das alegações de recurso), que a tese sustentada na sentença vai ao arrepio da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Tanto assim não é que esta Secção do Contencioso Tributário, em Pleno, decidiu recentemente <sup>(3)</sup> inexistir motivo para conhecer de recurso por oposição de acórdãos, com o fundamento de que o acórdão recorrido nesse processo – proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul e que perfilhou a mesma orientação que a sentença recorrida – seguia a jurisprudência uniforme mais recente deste Supremo Tribunal (cfr. art. 152.º, n.º 3, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (*CPTA*) <sup>(4)</sup>, integrada pelos arestos referidos na nota de rodapé com o n.º (2), que aí foram invocados.

Assim sendo, e por economia de meios, vamos limitar-nos a reproduzir a fundamentação expendida num dos referidos acórdãos, o proferido em 29 de Julho de 2009:

«A questão a dilucidar, nos autos, é [...] a de saber se o pedido de revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, é susceptível de suspender a execução (se obviamente acompanhado da constituição ou prestação de garantia idónea).

Aquela disposição legal prevê “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou”, seja por iniciativa do contribuinte - aí, “no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade” -, seja “por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos

após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Por sua vez, o seu artigo 52.º, n.º 1, preceitua que “a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda”.

E de modo semelhante dispõe o artigo 169.º do CPPT.

Ainda, nos termos do artigo 83.º, n.º 3, deste último compêndio legal, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos casos previstos na lei. Ora, logo literalmente, a revisão não tem guarida nos aludidos preceitos legais.

Todavia, a asserção não é definitiva, uma vez que outros meios processuais devem considerar-se ali abrangidos, como é, desde logo, o recurso hierárquico sequente do indeferimento de reclamação graciosa.

A questão passa, assim, pela dilucidação da natureza do pedido de revisão.

Ora, o previsto na 1.ª parte do n.º 1 daquele artigo 78.º consubstancia uma reclamação verdadeira e própria pois que tem o mesmo prazo, é dirigida ao próprio autor do acto e por ele decidida e, sobretudo, o mesmo fundamento - qualquer ilegalidade - cfr. os artigos 70.º, n.º 1, e 99.º do CPPT -, correspondendo, pois, ao respectivo conceito doutrinal consagrado no artigo 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do CPA.

“Assim, por força do preceituado no referido artigo 52.º, n.º 1, da LGT, que faz uma referência genérica a «reclamação», também este pedido de revisão terá efeito suspensivo, dentro do condicionalismo do n.º 1 deste artigo 169.º.

No entanto, o mesmo parece não se poder entender em relação aos outros casos de revisão do acto tributário, mesmo quando a denominada «revisão oficiosa» é pedida pelo sujeito passivo (o que é permitido, como se vê, pelo n.º 1 do artigo 49.º e pelo n.º 7 do artigo 78.º da LGT). Com efeito, não se está aqui perante reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução fiscal e só nestas situações o artigo 52.º, n.º 1, da LGT, prevê a possibilidade de suspensão da execução. Por outro lado, a suspensão da execução fiscal só pode ocorrer nos “casos previstos na lei” (artigo 85.º, n.º 3, do CPPT). O artigo 49.º da LGT, ao referir o pedido de revisão do acto tributário entre os casos interruptivos da prescrição, mas ao não o incluir entre os casos de suspensão da prescrição derivada de paragem do processo de execução fiscal, corrobora esta conclusão, pois será a não existência de efeito de suspensão do processo de execução fiscal que justificará a não suspensão do prazo de prescrição”. Cfr. JORGE DE SOUSA, CPPT anotado e comentado, 2.º volume, 2007, p. 172, nota 3 b). [(<sup>5</sup>)]

E, mais desenvolvidamente, o acórdão do STA de 15 de Abril de 2009, processo n.º 065/09.

Conclui -se, assim, que o pedido de revisão oficiosa efectuado ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, não tem efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária, a que se refere o artigo 52.º, n.º 1, do mesmo diploma legal».

Subscrevemos integralmente esta fundamentação, salientando que também no caso *sub judice* o pedido de “revisão oficiosa” foi formulado para além do termo do prazo para deduzir reclamação graciosa (cfr. alíneas *a*) e *e*) dos factos provados e os arts. 70.º, n.º 1, e 102.º, n.º 1, alínea *c*), do CPPT).

Acresce ainda, como bem salientaram os Representantes do Ministério Público em 1.ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, que, relativamente à dívida proveniente de coima, que não constitui um acto tributário, nem sequer é permitido o pedido de revisão.

Finalmente, porque o Recorrente pretende que a sua tese encontra suporte num acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo (<sup>6</sup>), diremos que nele não foi abordada a questão de saber se pedido de revisão oficiosa fora apresentado para além do prazo de reclamação administrativa. Precisamente por isso, o Pleno desta Secção também já se pronunciou no sentido de que não existia oposição entre esse acórdão e o acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul e que perfilhou a tese que subscrevemos (<sup>7</sup>).

Por tudo isto, o recurso não merece provimento, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, apresentamos como conclusão:

Ainda que se encontre garantida a dívida exequenda e o acrescido, o pedido de revisão oficiosa efectuado ao abrigo do disposto no art. 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, não tem efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária a que se refere o art. 52.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.

### 3. DECISÃO

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

(<sup>2</sup>) (*Vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

- de 15 de Abril de 2009, proferido no processo com o n.º 65/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2009/32220.pdf>), págs. 530 a 541, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/04c500a0579f5bd88025759f00508122?OpenDocument>;

- de 29 de Julho de 2009, proferido no processo com o n.º 649/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Novembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2009/32230.pdf>), págs. 1208 a 1212, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bcf031a80876991280257608002c9ad7?OpenDocument>);

- de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 1237/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32210.pdf>), págs. 133 a 136, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ab7e1c249f3c3204802576ba0054c994?OpenDocument>.

(<sup>3</sup>) (Referimo-nos ao acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 460/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e388449baed9e228025795300418206?OpenDocument>.)

(<sup>4</sup>) (Diz o n.º 3 do art. 152.º do CPTA: «O recurso não é admitido se a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo».)

(<sup>5</sup>) (Hoje, com maior desenvolvimento, na 6.ª edição do *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, volume III, anotação 3 c) ao art. 169.º, págs. 210 a 214.)

(<sup>6</sup>) (Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Fevereiro de 2008, proferido no processo com o n.º 999/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2008/32210.pdf>), págs. 273 a 276, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e253bcd6c289ebc802573fc0059c5f9?OpenDocument>.)

(<sup>7</sup>) Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 17/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Setembro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2009/32420.pdf>), págs. 81 a 85, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37717270c534c49f802575b70052ae91?OpenDocument>.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Direito de audiência. Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia. Questão nova. Âmbito do recurso jurisdicional. Objecto.*

### Sumário:

- I — *Se das conclusões do recurso resulta que não é posta em causa a factualidade dada como provada na decisão recorrida, nem se invocam factos que aí não sejam contemplados e nem é aí feito qualquer juízo sobre questões probatórias, a apreciação da questão colocada reconduz-se integralmente a mera actuação em sede de interpretação e de aplicação de normas jurídicas, ou seja, a apreciação e decisão do recurso em causa passa, em exclusivo, pelo tratamento de conceitos jurídicos, de matéria jurídica ou de direito.*
- II — *Não tendo a recorrente invocado o vício de forma por falta de fundamentação do despacho de indeferimento, de modo a permitir que o tribunal recorrido se tivesse pronunciado sobre o mesmo, trata-se de questão nova, estando o STA impedido de se pronunciar sobre a mesma, já que os recursos jurisdicionais visam apenas o reexame da decisão recorrida, com vista à sua eventual anulação ou revogação, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso, o que não é o caso.*
- III — *Se nas alegações e respectivas conclusões do recurso jurisdicional, a recorrente não critica os fundamentos em que se baseou a decisão recorrida, discutindo se a sentença recorrida tinha ou não matéria de facto para, no caso em apreço, ter desgraduado o direito de audiência, em formalidade não essencial, por o considerar dispensável ou inútil, antes se alheando da fundamentação factual/jurídica que determinou a sentença, as mesmas revelam-se completamente ineficazes para suscitar qualquer tipo de censura à decisão recorrida, pelo que o recurso não pode obter provimento.*

Processo n.º 12/12-30.

Recorrente: Luís Andrade – Comércio de Ourivesaria, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.<sup>a</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### **I. Relatório**

**1-** Luís Andrade – Comércio de Ourivesaria, Lda., devidamente identificada nos autos, deduziu Reclamação, ao abrigo do disposto nos artigos 276.º e seguintes, do despacho exarado pelo CHEFE DO SERVIÇO DE FINANÇAS DE ESPINHO, que indeferiu o seu pedido de dispensa de prestação de garantia.

A Mma. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou a reclamação improcedente.

**2-** Não se conformando com tal decisão, dela veio a reclamante interpor recurso para o Tribunal Central Administrativo – Norte, nos termos dos artigos 280.º e 282.º do CPPT, alegando nas Conclusões das suas Alegações:

*“1. O acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pela recorrente ao abrigo do n.º 4 do art.º 52.º da LGT estava sujeito ao princípio do contraditório ao abrigo do art.º 60.º da LGT e n.º 5 do art.º 267.º da CRP.*

*2. Ainda que se entendesse que a recorrente tinha dito tudo, e que nada mais acrescentaria se lhe fosse conferido o direito do contraditório, o Sr Chefe do Serviço de Finanças deveria ter alegado os fundamentos que considerou para não observar o direito do contraditório.*

*3. O acto de indeferimento violou a lei por preterição de formalidades essenciais também por não ter observado o dever de fundamentação do acto de indeferimento na medida em que não disse quais os motivos de facto e de direito em que se baseou para considerar que não se encontravam reunidos os pressupostos para aplicação do n.º 4 do artº 52.º da LGT.*

*4. A decisão de que se recorre fez uma errada interpretação dos factos e da lei.”*

**3.** Não foram apresentadas contra-alegações

**4.** Por Acórdão de 23 de Novembro de 2011, o TCA Norte veio declarar a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este apenas versar matéria de direito, declarando competente para dele conhecer o STA.

**5.** Remetidos os autos ao STA, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, remetendo para a posição assumida pelo Representante do Ministério Público junto do TCA Norte, que emitiu o seguinte parecer:

*“Do quadro conclusivo das alegações do recurso verifica-se que ao julgado é imputado:*

*1. Erro de julgamento de direito, quanto aos vícios formais do acto de indeferimento do pedido de dispensa de garantia, assim violando o preceituado nos art.s 60.º, n.º 5 da LGT e as exigências legais da fundamentação de todos os actos administrativos.*

*Parece-nos que o recurso merece provimento.*

*O direito de audição prévia, consagrado no art. 60º, n.º 5, da LGT, sendo, como é, um direito procedimental, só tem que ser observado no âmbito do procedimento tributário.*

*In casu, o pedido de dispensa de prestação da garantia é deduzido no processo de execução fiscal, que é um processo judicial, como decorre do art. 103º, n.º 1, da LGT.*

*Só que o pedido de garantia constitui um procedimento tributário enxertado no processo de execução fiscal.*

*Assim, tal procedimento tem enquadramento legal no art. 60.º, n.º 1, da LGT, pelo que a omissão de notificação para o exercício do direito de participação relativo à prolação do despacho ora reclamado, constitui nulidade procedimental, impondo-se que a decisão recorrida decidisse na referida conformidade.*

*No que concerne ao erro de julgamento relativo ao vício de forma, por pretensa falta de fundamentação do acto reclamado, é patente que esse vício formal não foi suscitado na causa de pedir, estando assim o tribunal ad quem impedido de conhecer do mesmo.*

*Não obstante, procedendo o recurso quanto vício procedimental, é anulado o procedimento tributário, haverá renovação do acto reclamado, ficando prejudicada, por ora, a apreciação do vício de forma.*

*Termos em que deve proceder o recurso porque relevante o vício procedimental da omissão do direito de participação do reclamante na prolação do acto reclamado”.*

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

### **II. Fundamentos**

#### **1. De facto**

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

*“1. Em 21.03.2011 o Serviço de Finanças de Espinho instaurou o Processo de Execução Fiscal 0078201101003810, onde figura como executado Luís Andrade — Comércio de Ourivesaria, Lda. — cfr: fls, 3 dos autos;*

*2. Este processo visa a cobrança coerciva de dívidas de IVA, relativas ao exercício do ano de 2006, e assume o valor de €97 452, 91 — cfr: certidões de dívida de fls. 4 e seguintes;*

3. Em 26.04.2011 o Executado foi ao Processo de Execução Fiscal id. em 1. informar que pretende reclamar graciosamente, dentro do prazo legalmente fixado para o efeito, e requerer que a execução fique suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa — cfr. requerimento de fls. 30 e seguintes;

4. No requerimento id. em 3. o Reclamante formula ainda a pretensão de ser dispensado da prestação de garantia o que faz nos seguintes termos: «nos termos do n.º 4 do art. 52.º da Lei Geral Tributária com fundamento na manifesta falta de meios económicos revelados pela insuficiência de bens penhoráveis, requer a dispensa da obrigação de prestação de garantia» — cfr. requerimento de fls. 30 seguintes;

5. Em 04.05.2011 o Chefe do Serviço de Finanças de Espinho proferiu despacho que incidiu sobre o requerimento id. em 3., onde decidiu pelo indeferimento do mesmo «por falta de verificação dos respectivos pressupostos, indefiro o pedido de dispensa/isenção de garantia» — cfr. fls. 33 e seguintes dos autos;

6. A garantia a prestar foi calculada, nos termos fixados na lei, art. 199.º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em €123 944, 66 — cfr. despacho de fls. 33 e seguintes dos autos;

7. Em 10.05.2011 o Reclamante foi notificado do indeferimento do requerido bem como de qual o valor da garantia a prestar — cfr. fls. 35;

8. Em 20.05.2011 foi apresentada a presente Reclamação de Acto do Órgão de Execução Fiscal — cfr. fls. 37.”

## **B. De Direito**

### **1. Da competência do STA e delimitação do âmbito do recurso**

Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, que julgou improcedente a reclamação deduzida do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Espinho, que indeferiu o pedido da ora recorrente de dispensa de prestação de garantia, com fundamento em violação do princípio do contraditório, ao abrigo do art. 60.º da LGT e n.º 5 do art. 267.º da CRP, e violação de formalidades essenciais por não ter observado o dever de fundamentação.

Para tanto, a sentença recorrida concluiu que “(...) ainda que a este processo se aplicasse o disposto no art. 60.º da Lei Geral Tributária, na situação em apreço não havia mais nada sobre que o Reclamante pudesse ter sido ouvido, uma vez que, relativamente ao requerido, apenas aquilo que havia dito constava do seu requerimento bem como a própria lei, serviu de fundamento à decisão proferida - não foram trazidos aos autos quaisquer outros elementos sobre que houvesse de se pronunciar o Requerente. Atento ao exposto entendemos não ter sido violado o alegado princípio pelo que o recurso terá de improceder, com base neste argumento, único esgrimido pelo Reclamante.”

Inconformada com o assim decidido, veio a recorrente interpor recurso, como vimos, para o TCA Norte, reiterando, em síntese, a ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação da garantia, por estar sujeito ao princípio do contraditório ao abrigo do art.º 60.º da LGT e n.º 5 do art.º 267.º da CRP, alegando que, ainda que se entendesse, conforme decidido pela sentença a quo, que “a recorrente tinha dito tudo, e que nada mais acrescentaria se lhe fosse conferido o direito do contraditório, o Sr Chefe do Serviço de Finanças deveria ter alegado os fundamentos que considerou para não observar o direito do contraditório”.

A recorrente veio ainda invocar a ilegalidade do acto de indeferimento por preterição de formalidades essenciais por não ter observado o dever de fundamentação, na medida em que não disse quais os motivos de facto e de direito em que se baseou para considerar que não se encontravam reunidos os pressupostos para aplicação do n.º 4 do art.º 52.º da LGT.

O TCA Norte julgou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, “por a apreciação e decisão do recurso em causa passar, em exclusivo, pelo tratamento de conceitos jurídicos, de matéria jurídica ou de direito”, o que se afigura verificar-se.

Ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 26/10/2011, proc. n.º 649/11, que para aferir a competência em razão da hierarquia “há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, perante elas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto”.

No caso em análise, ainda que o resultado a que chegou a Mma. Juíza na sentença objecto de recurso, tenha subjacente um juízo de valor sobre a factualidade levada ao seu conhecimento, a verdade é que das conclusões do presente recurso resulta claramente que não é posta em causa a factualidade dada como provada na decisão recorrida, nem se invocam factos que aí não sejam contemplados e nem é aí feito qualquer juízo sobre questões probatórias. Acresce que nem a própria recorrente suscita qualquer controvérsia sobre a factualidade julgada provada nem alega sequer qualquer erro de julgamento quanto a esta parte decisória, limitando-se a concluir que, mesmo que assim fosse, “o Sr. Chefe do Serviço de Finanças deveria ter alegado os fundamentos que considerou para não observar o direito do contraditório” (cfr. ponto I- 2).

Quanto ao âmbito do recurso jurisdicional, não tendo a recorrente invocado o referido vício de forma por falta de fundamentação do despacho de indeferimento, de modo a permitir que o tribunal recorrido se tivesse pronunciado sobre o mesmo, e não se tratando de questão de conhecimento oficioso,

está este Supremo Tribunal impedido de o conhecer, tal como resulta do parecer do Representante do Ministério Público junto do TCA Norte, supra transcrito, restringindo-se, nessa parte o objecto de recurso. Neste sentido, ficou consignado no Acórdão de 1/6/2005, proc n.º 28/05, que “os recursos jurisdicionais visam apenas o reexame da decisão recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação, salvo sempre o dever de conhecimento officioso”.

Assim sendo, a apreciação da questão colocada reconduz-se, de facto, integralmente, a mera actuação em sede de interpretação e de aplicação de normas jurídicas, ou seja, a apreciação e decisão do recurso em causa passa, em exclusivo, pelo tratamento de conceitos jurídicos, de matéria jurídica ou de direito.

## 2. Apreciação do recurso jurisdicional

A reclamante, ora recorrente, requereu a dispensa da prestação de garantia com fundamento, nos termos e para os efeitos do art. 52º, nº4, da LGT, na “manifesta falta de meios económicos” revelados pela “insuficiência de bens penhoráveis” (cfr. ponto II.1. A. 4, da matéria de facto e fls. 30 a 31 dos autos). Tal requerimento foi indeferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Espinho, por falta da verificação dos respectivos pressupostos e da falta de prova documental necessária para a apreciação da sua pretensão, tudo em conformidade com o exigido no “Ofício Circular n.º 60.077, de 29.07.2010 da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários” (ponto II.1.A.5, da matéria de facto e fls. 33 a 34 dos Autos).

Na sentença “a quo”, a Mma. Juíza entendeu que ainda que no caso não fosse de dispensar o exercício do direito de audiência, a sua preterição não teria influência sobre a decisão tomada por, no caso em apreço e no seu entender, não haver mais nada sobre que a reclamante pudesse ter de ser ouvida, não tendo sido trazidos aos autos quaisquer outros elementos sobre que houvesse de se pronunciar, havendo tão-só que tomar decisão sobre o que constava do seu requerimento.

Por conseguinte, a Mma. Juíza, na douda sentença recorrida, acabou por considerar dispensável a realização da audiência, desgraduando a preterição da formalidade derivada do facto de não ter sido assegurado, no caso, “o exercício do direito de audiência”, por não o considerar essencial, pois mesmo com o cumprimento dessa formalidade, a decisão final do procedimento não poderia ser diferente, por não haver “mais nada sobre que o reclamante pudesse ter sido ouvido”.

Não se conformando, a recorrente recorreu da sentença, alegando em síntese, recorde-se, que ainda “que se entendesse que a recorrente tinha dito tudo, e que nada mais acrescentaria se lhe fosse conferido o direito do contraditório, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças deveria ter alegado os fundamentos que considerou para não observar o direito do contraditório”.

Ou seja, nas alegações e respectivas conclusões do recurso jurisdicional, a recorrente não critica os fundamentos em que se baseou a decisão recorrida, discutindo se a sentença recorrida tinha ou não matéria de facto para, no caso em apreço, ter desgraduado o direito de audiência, em formalidade não essencial, por o considerar dispensável ou inútil, limitando-se a invocar novo vício, o de falta de fundamentação do despacho reclamado. Pelo contrário, podemos até dizer que a ora recorrente se alheou, por completo, da fundamentação factual/ jurídica que determinou a decisão de improcedência da reclamação.

Ao proceder, desta forma, a recorrente não cumpriu o ónus que impendia sobre ela de, baseando-se o recurso sobre matéria de direito, indicar nas alegações, “o sentido com que, no entender do recorrente, as normas constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas” [art. 685º-A, n.º 2, alínea b), do CPC].

A ser assim, constituindo o recurso jurisdicional, tal como ficou consignado no Acórdão de 11/5/2011, proc n.º 04/11, “um meio de impugnação da decisão judicial com vista à sua alteração ou anulação pelo tribunal superior após reexame da matéria de facto e/ou de direito nela apreciada, correspondendo, assim, a um pedido de revisão da legalidade da decisão com fundamento nos erros e vícios de que padeça”, estará votado ao “insucesso o recurso que se alheia totalmente da fundamentação factual e /ou jurídica que determinou a decisão de improcedência da impugnação. No mesmo sentido, cfr, designadamente, o Acórdão de 1/7/2009, proc n.º 590/09 e o Acórdão do Pleno de 2/6/2004, proc n.º 47978.

Aplicando a jurisprudência mencionada ao caso em análise, facilmente se conclui que, tendo presente as alegações da recorrente e as respectivas conclusões, as mesmas se revelam completamente ineficazes para suscitar qualquer tipo de censura à decisão recorrida, pelo que o presente recurso não pode obter provimento.

## III. Decisão

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Não sujeição a contribuição autárquica. artº 10º n.º 1 alíneas e) e) do CCA. Aplicação cumulativa do benefício previstos nas ditas alíneas.*

### Sumário:

- I — Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação mas surge uma norma de protecção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária.”*
- II — Não é possível cumular as situações de não tributação previstas nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artº 10º do CCA porque a tal se opõe o n.º 2 do mesmo preceito.*
- III — A alteração do destino e arrumação contabilística, dados ao lotes de terreno pela empresa sua titular fazem com que os mesmos lotes passem a gozar do benefício de não sujeição a tributação por 5 anos a partir da altura em que passaram a figurar no activo da empresa recorrente (alínea e) do n.º 1 do artº 10º do CCA), sem prejuízo de operar o n.º 2 do mesmo preceito uma vez que foi alterado o destino inicialmente declarado dos mesmos lotes.*

Processo n.º 144/11-30.

Recorrente: Edifoz — Empreendimentos Imobiliários, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

**EDIFOZ - Empreendimentos Imobiliários, SA**, impugnou o despacho proferido em 31 de Maio de 2004, pela Adjunta do Chefe do Serviço de Finanças de Leiria – 1 que lhe indeferiu o pedido de reformulação do despacho de não sujeição de isenção autárquica relativa a vários prédios urbanos, no período compreendido entre os anos de 2003 a 2007. Por sentença de 17 de Setembro de 2010, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a impugnação, tendo reagido a impugnante, ora recorrente com a interposição do presente recurso.

A alegação do recurso integra as seguintes **conclusões**:

A) — Não obstante a revogação do CCA, as suas disposições são as aplicáveis aos factos tributários ocorridos na sua vigência, nos termos do art.º 31º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 287/2003. E, portanto, é através da interpretação e aplicação das normas legais definidas neste diploma, em especial o disposto no art.º 10º do CCA, que se há-de ajuizar da legalidade do despacho proferido pela administração tributária.

B) — A recorrente entende que perante uma factualidade enquadrável em ambas as previsões das alíneas e) e f) do n.º 1 do art.º 10º do CCA, se pode verificar uma aplicação cumulativa.

C) — O artigo 10º do CCA não tipifica as referidas suspensões de tributação como não cumulativas uma da outra. Nem a interpretação da lei permite ou comporta um tal entendimento, pois na interpretação da lei deve o intérprete presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados - artigo 9º, n.º 3 do Código Civil.

D) — Acresce referir que a própria ordenação constante do n.º 1 do artigo 10º não contém implícita uma hierarquia das várias situações de suspensão da tributação, e em particular as das alíneas e) e f). Com efeito a da alínea f) apenas prevê um prazo de suspensão do imposto por três anos, enquanto a da alínea e) prevê um prazo de cinco anos.

E) — Por outro lado, nenhuma dependência ou hierarquia existe entre o tipo de sociedades que beneficiam do regime da alínea e) e da alínea f) da citada norma legal.

F) — Ademais, a lei é clara no sentido que o *dies a quo* da contagem do prazo para efeitos de suspensão da liquidação da CA é o da introdução do prédio nas existências da empresa - alínea f) - ou a data a partir da qual figurar no activo da empresa - alínea e).

G) — Assim, estando preenchida a previsão da alínea e) deve ser iniciada a tributação apenas a partir do quinto ano seguinte àquele em que o lote de terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa cujo objecto social é a construção de edifícios para venda.

H) — E nada na lei obriga que os prédios (lotes de terreno para construção) adquiridos por empresas como a recorrente sejam de imediato colocados como activos para construção, pois pode dar-se o caso, como se deu com a aqui recorrente, de primeiramente terem sido destinados os lotes de terreno a venda e assim contabilizados como existências.

I) — Também não colhe o entendimento que o pretendido pela recorrente se traduziria no aproveitamento indevido de dois períodos de não sujeição quando o legislador apenas terá pretendido dar um, referindo-se nesta sede o artigo 10º, n.º 2 do CCA.

J) — O facto da lei dizer que a diferente utilização leva à liquidação do imposto desde a aquisição do imóvel quanto muito resultaria que a recorrente só poderia vir a beneficiar da segunda suspensão da tributação, pelo período de cinco anos, mas perdendo-a em relação à primeira.

L) — Pelo que, a douda sentença recorrida violou os artigos 10º, n.º 1, alíneas e) e f) do CCA, não se podendo assim manter e devendo ser revogada por uma decisão que dê provimento à pretensão da recorrente.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, e em consequência ser revogada a douda sentença recorrida, com as legais consequências.

**A recorrida não contra-alegou**

**O EMMP não se pronunciou**

**Foram colhidos os vistos legais.**

## **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

**O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte facticidade:**

1. Em 19/10/2001 a impugnante requereu a não sujeição a CA relativamente aos prédios que compõem a “Urbanização Aldeamentos de Santa Clara”, lotes 91 a 158.

2. Foi-lhe concedida a não sujeição pelo período de três anos que decorre de 2001 a 2003 (fls. 25 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Por deliberação de 14/11/2003, a impugnante decidiu afectar à construção alguns dos lotes adquiridos (fls. 22 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

4. E assim, mediante requerimento de 14/1/2004, a impugnante participou que os prédios da “Urbanização Aldeamentos de Santa Clara” se encontram na condição de não sujeição à Contribuição Autárquica, conforme alínea e) do art.º 10º do CCA (fls. 17 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

5. Por despacho de 20/4/2004 foi deferida a não sujeição pelo restante período de 2004 e 2005 (fls. 25 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. A requerente peticionou que a não sujeição abranja os períodos entre 2003 a 2007 (fls. 27 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

7. Por despacho de 31/5/2004 foi indeferida a pretensão da requerente Edifoz (fls. 31 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. A impugnante apresentou recurso hierárquico, o qual negou provimento ao pedido (fls. 115 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

9. Os lotes foram adquiridos e 2001, para venda.

## **3 – DO DIREITO**

**Para se decidir pela improcedência da impugnação considerou a decisão recorrida o seguinte:**

**A impugnante adquiriu para revenda lotes de terreno no “Aldeamento de Santa Clara”- lotes n.ºs 91 a 158.**

**Em 19/10/2001 requereu a não sujeição a CA ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do Código da Contribuição Autárquica, tendo-lhe sido concedida pelo período de 3 anos, correspondentes aos períodos entre 2001 e 2003.**

**Depois de alterar o destino inicial dado aos lotes, afectando-os a construção, em 14/1/2004, requereu a não sujeição ao abrigo da alínea e) do mesmo preceito do Código da Contribuição Autárquica.**

**Foi-lhe concedida a não sujeição pelo restante período de 2004 a 2005. Restante período, porque a AF contabilizou a não sujeição desde a aquisição em 2001.**

**Ou seja, a impugnante foi contemplada com cinco anos de não sujeição, por força do disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 10 da CCA.**

**A impugnante discorda e defende que a não sujeição prevista nas duas alíneas é cumulativa. Sem razão, a meu ver.**

**A alínea f) permitia a não sujeição até ao terceiro ano seguinte àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.**

**A alínea e) permitia-se a não sujeição até ao quinto ano seguinte àquele em que o terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda.**

**Porém, caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquidar-se-á a contribuição por todo o período decorrido desde a sua aquisição (artigo 10º/2 CCA).**

**Não existe cumulação de não sujeição entre as duas alíneas por duas razões.**



**Primeira:**

Enquanto nas alíneas e) e f) se menciona que o termo inicial da não sujeição a CA é a data em que os lotes figuram no activo, ou em existências, o n.º 2 refere expressamente que em caso de diferente utilização o termo inicial da não sujeição é a data da aquisição, e não a data da afectação a esse fim como pretende a impugnante.

**Segunda:**

Por outro lado, a não sujeição previstas nas alíneas e) e f) não são cumulativas pela simples razão de que a lei não menciona tal cumulação. Se fosse essa a vontade do legislador tê-lo-ia referido expressamente por ser uma situação excepcional.

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que aprovou o CIMI e o CMT, revogou o CCA, mas segundo o n.º 5 *Os códigos revogados continuam a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor dos Códigos e alterações referidos no artigo 32º do presente diploma, incluindo os factos que tenham beneficiado de isenção ou redução de taxa condicionadas e que venham a ficar sem efeito na vigência dos novos Códigos.*

Por seu turno, o n.º 6 do mesmo diploma dispõe: «*mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos a contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMI*».

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro vem estipular que não obstante a revogação do CCA ele se aplica aos factos tributários ocorridos na vigência do CCA (n.º5), enquanto o n.º 6 vem manter os benefícios fiscais relativos a Contribuição Autárquica e outros.

Mas deve notar-se que o n.º 6 não vem dilatar ou conceder mais benefícios fiscais para além do tempo que foram concedidos pelo CCA; o que a disposição legal pretende é deixar claro que embora o CCA tenha sido revogado, os benefícios por ele concedidos se mantêm, não são revogados.

De resto a norma do art.º 9º do CIMI contem disposição idêntica, reduzindo-se a não sujeição a quatro anos no caso de afectação a construção para venda (Art.º 9º/d) CIMI).

Por último, a não sujeição não constitui benefício fiscal, como resulta expressamente dos art.º 4 n.º 1 e 2º ambos do EBF; o primeiro caso é uma despesa fiscal, o segundo é uma delimitação negativa expressa da incidência.

**IV DECISÃO.****Termos em que julgo improcedente a impugnação.****DECIDINDO NESTE STA**

Questão prévia: no presente recurso está em causa a sentença que decidiu a impugnação judicial deduzida contra o despacho proferido em 31/5/2004, pela adjunta do chefe do Serviço de Finanças de Leiria – 1, que indeferiu «pedido de reformulação do despacho de não sujeição de isenção autárquica relativa a vários prédios urbanos, no período compreendido entre os anos de 2003 a 2007».

Ora, assim sendo, coloca-se, desde logo, a questão da nulidade por erro na forma de processo, uma vez que, nada constando e nenhuma ilegalidade também se imputando a eventual liquidação que haja sido efectuada no seguimento de tal indeferimento, o processo, atenta a causa de pedir e o pedido formulado, deveria e deverá seguir (ordenando-se a convolação pertinente) a forma da acção administrativa especial.

Na verdade, como salienta Jorge de Sousa (CPPT, Anotado e Comentado, II Vol., 6ª ed., 2011, anotação 10 f) ao art. 98º, pp. 93 e 94) em face dos termos imperativos utilizados no n.º 4 do art. 98º do CPPT («em caso de erro na forma do processo, este será convolado...») e no n.º 3 do art. 97º da LGT («ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei»), «é de concluir, por um lado, que é obrigatória a convolação do processo para a forma adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada) e, por outro, que no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo é de conhecimento officioso.»

Desta forma, expressamente, se altera anterior posição do relator deste recurso, reflectida no ac. de 12/10/2011 tirado no recurso n.º 0248/112, onde se entendeu que por atenção ao disposto no artigo 204.º, n.º 1 do CPC e bem assim ao estatuído no n.º 2 do artigo 206.º do mesmo compêndio normativo e, face à ausência de arguição de qualquer nulidade, se impunha conhecer do recurso não operando a convolação.

Assim, no presente caso, julga-se ocorrer nulidade decorrente de erro na forma no processo não se impondo, no entanto, a anulação de qualquer acto praticado os quais podem ser aproveitados para a forma correcta que é acção administrativa especial para prática de acto devido, para a qual se convola a presente impugnação.

**Do Mérito da acção:**

Resulta do probatório que a impugnante ora recorrente, em 2001, requereu a não sujeição a Contribuição autárquica (CA) relativamente a diversos prédios, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 10º

do Código da Contribuição Autárquica (CCA) e que lhe foi concedida a não sujeição a CA pelo período de 3 anos entre 2001 e 2003.

Em 2003, a ora recorrente decidiu afectar à construção alguns dos lotes adquiridos.

Em 2004 a mesma impugnante em relação a esses lotes requereu a não sujeição a CA, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artº 10º do CCA. Por despacho de 20 de Abril de 2004, foi-lhe deferida a não sujeição pelo período de 2004 e 2005, continuando, portanto, a recorrente a manter uma situação de não sujeição que tinha obtido para o período de 2001 a 2003, embora através da alínea f) do n.º 1 do artº 10º do CCA.

A requerente peticionou que a nova não sujeição abrangesse o período de 2003 a 2007, pedido esse que foi recusado por despacho de 31 de Maio de 2004.

A ora recorrente discorda do assim decidido, pretendendo fundamentalmente, que as não sujeições previstas nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artº 10º do CCA **sejam de atribuição cumulativa** (destaque nosso) tese que não logrou o aval da 1ª Instância.

No essencial o que está em causa nos presentes autos, é pois, saber se o regime previsto nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artº 10º do CCA, são ou não de atribuição cumulativa.

Desde já se adianta que a resposta é negativa.

Vejamos a lei, aplicável (no que todos concordam) sendo os destaques da nossa autoria:

Disponha o artº 10º do Código da Contribuição Autárquica:

**INÍCIO DA TRIBUTAÇÃO**

1 – A contribuição é devida a partir:

a) Do ano, inclusive, em que a fracção de território e demais elementos referidos no artigo 2º devam ser classificados de prédio;

b) Do ano seguinte ao do termo da situação de isenção (Decreto-Lei n.º 211/90, de 27 de Junho).

c) Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor tributável de um prédio, quando qualquer destes factos tenha ocorrido até 30 de Junho (Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro);

d) Do ano seguinte, inclusive, à verificação dos factos descritos na alínea anterior, quando estes se tenham verificado posteriormente a 30 de Junho, salvo tratando-se de alteração de classificação de prédios ou de edificações em terrenos para construção já inscritos na matriz ou que o devam ser, casos em que a contribuição é devida a partir do ano, inclusive, daquela alteração ou da conclusão das obras (Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro).

**e) Do quinto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda;**

**f) Do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.**

2 – Nas situações previstas nas alíneas e) e f) do número anterior, caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquidar-se-á a contribuição por todo o período decorrido desde a sua aquisição.

3 – Na situação prevista na alínea f) do número anterior, a contribuição será ainda devida a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respectivo sujeito passivo.

4 – O disposto na alínea e) e f) do n.º 1 aplicar-se-á com as necessárias adaptações às cooperativas de habitação e construção (Aditado pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro (OE)).

5 – Para efeitos do disposto nas alíneas e) e f) do n.º 1 e no n.º 4, deverão os sujeitos passivos comunicar à repartição de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação dos prédios àqueles fins (Aditado pela Lei n.º 1-B/96, de 23 de Março (OE)).

6 – Nas situações a que alude o número anterior, se a comunicação for apresentada para além do prazo referido, a contribuição é devida por todo o tempo já decorrido, iniciando se a suspensão da tributação apenas a partir do ano seguinte ao da comunicação, cessando, todavia, no ano em que findaria caso tivesse sido apresentada em tempo (Aditado pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março (OE)).

O presente caso impõe a aclaração de alguns dos conceitos referidos nos normativos citados.

**Não sujeição a tributação e isenção de tributação**

Os conceitos são distintos e não se confundem. Concordamos com o Dr. Sérgio Tribuna quando na Revista de Doutrina Tributária 4º Trimestre de 2003 expende: “na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência previa a tributação de tal situação mas surgiria uma norma de protecção, a norma de isenção, que colocaria um “manto protector” sobre aquela concreta situação acobertando-a assim da tributação nos termos gerais”.

Podemos retirar, ainda, dos dizeres do Acórdão do STA de 24/03/1993 tirado no recurso n.º 14603, relatado pelo saudoso Conselheiro Rodrigues Pardal que:

*“I - As isenções fiscais tem de ser estabelecidas por lei.*

*II - As isenções fiscais, por contrariarem o princípio da generalidade, são de natureza excepcional face à tributação-regra.*

*III - Na isenção fiscal produz-se o facto tributário, mas a norma de isenção libera o cumprimento da obrigação tributária.”*

#### **Activos de uma empresa e existências de uma empresa.**

Também são conceitos distintos embora próximos porque as existências também são activos embora arrumadas numa conta própria. No glossário on line do IAPMEI definem-se do seguinte modo:

**Activos:** Algo que pertence a um indivíduo ou sociedade; instrumento financeiro; bem económico; equipamento; rubrica do balanço. Em termos das demonstrações financeiras o activo de uma empresa encontra-se disposto no lado esquerdo do balanço e o seu valor total é igual ao somatório do passivo com a situação líquida da empresa

**Existências:** São, essencialmente, os bens armazenáveis adquiridos ou produzidos pela empresa e que as destinam à transformação, à venda ou, ao consumo.

No nosso caso, a recorrente questiona a possibilidade de cumular as situações de não tributação previstas nas supra destacadas alíneas do artº 10º do CCA, sustentando ser tal, possível.

Afigura-se-nos, no entanto, que face ao teor do artº 10º n.º 2 do CCA não é exactamente essa a questão que se coloca mas antes saber se o pedido de não sujeição de tributação por cinco anos se deve contar desde a data em que os lotes foram adquiridos ou da data em que a recorrente os inscreveu no seu activo declarando pretender edificar nos mesmos. É que a Administração fiscal não questionou essa deliberação ou acto de gestão da recorrente e concedeu essa não sujeição a tributação pelo período de 5 anos mas contados desde a data de aquisição dos lotes. Por sua vez a recorrente, na alínea j) das suas conclusões de recurso, revelando ter prestado atenção ao disposto no n.º 2 do artº 10º do CCA deixa de afirmar a sua tese da cumulação das duas alíneas ao referir: *O facto da lei dizer que a diferente utilização leva à liquidação do imposto desde a aquisição do imóvel quanto muito resultaria que a recorrente só poderia vir a beneficiar da segunda suspensão da tributação, pelo período de cinco anos, mas perdendo-a em relação à primeira.* (sublinhados nossos)

Ora, é exactamente isso.

A recorrente deu uma diferente utilização aos lotes de terreno (para neles edificar) em relação àquela que inicialmente afirmara perante a Administração Tributária (lotes de terreno para revenda) e por isso não se pode eximir à estatuição do preceito acabado de referir o que acarreta por consequência que deva ser liquidada contribuição autárquica desde a sua aquisição até ao momento em que os mesmos lotes de terreno para construção passaram a figurar no activo da recorrente como destinando-se a neles serem construídos edifícios para venda. Porém, assiste-lhe o direito de a partir daquele momento em que passaram a figurar no seu activo beneficiar de 5 anos de não sujeição a tributação.

Se em substância a recorrente beneficia do mesmo período temporal de 5 anos de não sujeição a tributação que o despacho recorrido lhe quis atribuir já no aspecto formal outras contas tem a ajustar com a Administração Fiscal e esta com ela. Assim, tem todo o direito a ver deferido o pedido de não sujeição a tributação dos lotes que destinou a neles serem construídos edifícios (e que levou à conta de existências, matérias primas, com reporte a 01/01/2003 –vide fls. 20 e 21) pelo período de cinco anos, ou seja de 2003 a 2007, mas ficará na pendência do que a mesma Administração Fiscal lhe exigir relativamente aos anos de 2001 e 2002 pois que a afectação dos lotes de terreno que inicialmente indicou como sendo para revenda foi alterada.

Concluímos, pois, que importa considerar, sempre, a qualidade do imóvel e a sua aquisição e arrumação contabilística pois é por atenção a ela que a não tributação podia operar se requerida.

Que a titularidade do bem (fosse terreno para construção ou prédio) só relevava para o auferimento da situação excepcional de não tributação. Não se exigia que um lote de terreno mudasse de titular para que pudesse ser abrangido pela previsão das duas alíneas citadas, do n.º 1 do artº 10º do CCA.

Que, ressalta a valorização que a lei concede à dinâmica empresarial concedendo mais ou menos prazo, de não sujeição a imposto, conforme opção do legislador, concerteza, por atenção à maior ou menor dificuldade de concretização do objectivo declarado. (até há pouco tempo era mais fácil vender do que edificar e assim devemos compreender a estipulação, na altura, dos prazos de 3 e 5 anos previstos na lei então vigente).

Até podia suceder que, uma dada empresa que tivesse por objecto a construção de edifícios para venda começasse por beneficiar de um prazo de 5 anos, de não sujeição a CA de um terreno para construção por si adquirido e integrado no seu activo e que, posteriormente, por entender não ter condições para nele edificar, o viesse a destinar a venda, arrumando-o contabilisticamente nas suas existências. Neste caso, veria o seu benefício de não sujeição a tributação por um período de 5 anos, reduzido.

A sua dinâmica empresarial não lhe trazia, necessariamente, o maior benefício (de cinco anos) em termos de período de tempo de não sujeição a tributação em CA, podendo antes, suceder o contrário.

Creemos ter deixado razões pertinentes que alinhámos sempre na consideração do disposto no artº 9º do Código Civil que refere que o intérprete tem que ter em conta sobretudo a unidade do sistema jurídico.

Ora tendo em conta este elemento de interpretação, a unidade do sistema, obsta à cumulação pretendida pela recorrente o n.º 2 do artº 10º do CCA quando refere “*Nas situações previstas nas alíneas e) e f) do número anterior, caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquidar-se-á a contribuição por todo o período decorrido desde a aquisição*”, o qual apenas faz relevar, mais uma vez, o destino dado ao prédio mas impede a almejada cumulação. A definição deste destino competia à empresa adquirente do prédio e, era por atenção a ele que lhe era concedido o benefício da não tributação que podia ser cumulativo pois a lei não exigia a mudança da titularidade do bem mas apenas atendia ao seu destino e arrumação contabilística.

Assim sendo e face ao probatório fixado em primeira instância e à alteração do destino e arrumação contabilística dos lotes de terreno, que a Administração Fiscal não questiona, estão reunidos os requisitos para que os mesmos lotes de terreno onde a recorrente declarou pretender construir edifícios para venda possam não estar sujeitos a tributação no período de 2003 a 2007 por observância dos ditames da alínea e) do n.º 1 do artº 10º do CCA, sem prejuízo do falado ajuste de contas que a Administração Fiscal possa eventualmente fazer com a recorrente relativamente aos anos de 2001 e 2002, o que determina que a sentença que em contrário decidiu não se possa manter, devendo ser revogada

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os juízes desta secção de contencioso tributário deste STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e declarando que à recorrente assiste o direito de lhe ser concedida a não sujeição a tributação relativamente aos lotes que requereu, pelo período dos anos de 2003 a 2007 (inclusive) o que se determina seja expresso e reconhecido por despacho da administração fiscal ficando anulado e sem efeito o despacho questionado pela recorrente, supra referido. Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves* (voto a decisão com a declaração em anexo).

#### **Declaração de voto**

Quanto à decisão de fundo, consideraria o seguinte:

Como se exarou, entre outros, no ac. deste STA, de 7/6/2006, rec. n.º 267/06, «Na Contribuição Autárquica, imposto municipal que incidia sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município (artigo 1º CCA), as normas de incidência previstas naquele artigo 10º, n.º 1 estabeleciam diferentes hipóteses fácticas (consoante a natureza, o valor ou o destino do prédio em causa), a cada uma correspondendo um certo momento para o nascimento da relação jurídico-tributária e para o pagamento do imposto respectivo.

Além das diferentes hipóteses fácticas, o legislador optou por, em alguns casos, impor ónus aos contribuintes. E o que acontece no caso do n.º 5 daquele artigo, em que o legislador, para dar como totalmente preenchidas as hipóteses fácticas das alíneas e) e f) do n.º 1, exigiu que o sujeito passivo, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da aplicação daquelas hipóteses, comunicasse à repartição de finanças a afectação dos prédios aos fins nelas previstos.

Ou seja, nos casos em que um terreno para construção tivesse passado a figurar no activo de uma empresa que tivesse por objecto a construção de edifícios para venda (alínea e) e naqueles em que um prédio tivesse passado a figurar nas existências de uma empresa que tivesse por objecto a sua venda (alínea f), para que não houvesse lugar a sujeição ao imposto (cinco anos no primeiro caso e três no segundo), o contribuinte teria que comunicar, à repartição de finanças da área da situação dos prédios, a afectação dos prédios a estes fins, no prazo de 90 dias.

Se o contribuinte não tivesse este comportamento, dentro deste prazo, cairia na regra geral da alínea a): o imposto seria devido, já não no 5º ou 3º ano seguinte ao da afectação dos prédios aos fins previstos nas alíneas, mas sim a partir “do ano, inclusive, em que a fracção de território e demais elementos referidos no artigo 2º [devessem] ser classificados de prédio”. Isto é, haveria lugar a sujeição ao imposto que seria imediatamente devido.»

Ora, no caso presente, quando, em 19/10/2001 a recorrente requereu (dando, portanto, conhecimento do facto à AT) que os prédios aqui em causa (lotes 91 a 158 - terrenos para construção - que compõem a “Urbanização Aldeamentos de Santa Clara” - cfr. n.º 1 do Probatório), que tinha adquirido, para venda, em 2001 (cfr. n.º 9 do Probatório), preencheu a hipótese fáctica da norma resultante da aplicação combinada do artigo 10º, n.ºs. 1, alínea f) e 5 do CCA. Daí que o imposto só fosse devido a partir do terceiro ano seguinte, ou seja, não ficou sujeito à obrigação principal decorrente da relação de imposto, durante 3 anos.

Porém, em 14/11/2003, o facto gerador modificou-se e, conseqüentemente, a situação jurídica também: com a afectação dos lotes à construção de edifícios neles a implantar e posterior venda dos mesmos (construção a efectuar pela própria recorrente), os prédios deixaram de integrar o conceito de «prédio incluído nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda», da alínea f)

para integrar o de «terrenos para construção incluído no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda» - alínea e).

E daqui resulta que, de acordo com o disposto no n.º 2 do mesmo art. 10º e porque aos prédios foi dada diferente utilização, a contribuição se tem que considerar devida por todo o período decorrido desde a aquisição dos ditos lotes.

Mas, simultaneamente, também parece ter ficado parcialmente preenchida a hipótese fáctica da alínea e), caso se comprovasse, além do mais, que os ditos terrenos foram incluídos no activo da empresa e esta tem por objecto a construção de edifícios para venda (sobre a relevância fiscal de alterações na qualificação contabilística efectuadas pelas empresas e a sua articulação com o princípio da substância sobre a forma, cfr. Saldanha Sanches, comentário ao acórdão do STA, de 21/4/1993, rec. 14.534, in Fisco, n.º 17, pp. 76/78).

Ora, apesar de esta factualidade não constar expressamente especificada no Probatório fixado na sentença, terá sido aceite pela AT, pois que, como resulta dos n.ºs. 4 e 5 do mesmo Probatório, esta acabou por deferir a não sujeição pelo restante período de 2004 e 2005, ou seja, acabou por considerar a não sujeição pelo período total de 5 anos, nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 10º, contado desde a aquisição dos prédios.

Neste contexto, independentemente das questões de saber se poderia, ou não, a AT ter questionado a nova arrumação contabilística e se poderia liquidar-se a contribuição no período decorrido entre 2001 e 2003 (questões que não cabe apreciar no âmbito do presente recurso, embora esta última seja aflorada pela recorrente na Conclusão J das suas alegações), seria com esta fundamentação que daria total provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e anulando o acto reclamado.

25.01.2012

*Casimiro Gonçalves*

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*IRS - Regimes de Tributação. Regime simplificado e regime de contabilidade organizada. Alteração do regime de tributação.*

### Sumário:

- I — Em sede de IRS, o período mínimo de permanência no regime simplificado de tributação é o de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido (n.º 5 do art. 28º do CIRS).*
- II — De acordo com o n.º 6 deste mesmo normativo, a abrangência por esse regime simplificado cessa quando tiver sido ultrapassado, em dois períodos de tributação consecutivos, algum dos limites a que se refere o n.º 2 ou se, num único exercício, o for em montante superior a 25%, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada opera a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.*

Processo n.º 210/11-30.

Recorrente: Director-Geral dos Impostos.

Recorrido: Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado e Outra.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. O Ministério das Finanças recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, na acção administrativa especial interposta por Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado e Maria Teresa Carvalho de Alvarenga de Lacerda Machado contra o acto proferido, em 24/1/2007, pela Directora de Serviços do IRS, de indeferimento do recurso hierárquico apresentado relativamente a decisão de indeferimento da reclamação graciosa da decisão de enquadramento do sujeito passivo no regime simplificado de determinação de matéria colectável, julgou a acção procedente e declarou nulo o acto praticado.

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

1. Do n.º 2 artigo 28º do Código do IRS resulta, *a contrario*, que não ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, **no período de tributação imediatamente anterior**, tenham ultrapassado qualquer dos limites aí referidos.

2. Diversamente do que se entendeu na sentença recorrida o n.º 5 do artigo 28º do Código do IRS completa o seu n.º 2.

3. Tem de se proceder à interpretação conjugada desses preceitos.

4. E da interpretação conjugada desses preceitos resulta que a prorrogação do regime simplificado de tributação (para o período de tributação seguinte) apenas se opera caso não ocorram quaisquer das situações consignadas no n.º 2 atrás referido, isto é, não seja formalizada a opção ou não seja excedido o limite de € 99.759,58”.

5. Ora, no caso sub judice esta última condição não se verificou, pois que o A., no período de tributação imediatamente anterior, ultrapassou o limite estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 28º do Código do IRS (€ 99.759,58).

6. E assim sendo, contrariamente ao que se entendeu na sentença recorrida e em conformidade com o n.º 2 do artigo 28º do Código do IRS, não podia o A. deixar de ser integrado, no ano de 2004, no regime de determinação dos rendimentos profissionais com base na contabilidade organizada.

7. O entendimento expresso na sentença recorrida de que os limites impostos no n.º 2 da norma em apreço constituem requisitos para a aplicação inicial do preceito, afronta directamente a letra da lei, pois que o mesmo (redacção à data vigente) se refere especificamente à actividade anteriormente desenvolvida e ao período de tributação anterior.

8. Acresce que, também mal andou a sentença recorrida ao entender que o n.º 6 do artigo 28º constitui uma restrição ao seu n.º 5 ou um limite à prorrogação automática prevista neste último normativo.

9. Isso porque o n.º 6 do artigo 28º do Código do IRS tem um diferente âmbito de aplicação.

10. Essa disposição rege as situações em que cessa a aplicação do regime simplificado.

11. Ora, assim sendo, o seu regime aplica-se, e apenas, quando esteja a decorrer o período de tributação nesse regime.

12. Ou, noutras palavras, aplica-se somente na vigência de um período de três anos de permanência obrigatória do sujeito passivo no regime simplificado.

13. Pelo que o seu regime não era sequer aplicável na situação em apreço, pois que então estava findo o período de tributação em causa.

14. Por assim não entender, a douda sentença recorrida padece de erro na apreciação da matéria de direito, sendo ilegal por desconforme com todos os preceitos acima referenciados.

15. E a douda sentença padece ainda de nulidade por oposição da decisão com os respectivos fundamentos, pois que inexistindo acto administrativo, carece de qualquer sentido decidir-se ser o “acto” nulo por “carecer em absoluto de forma legal”.

16. Também por isso não merecendo ser confirmada por esse Venerando Tribunal.

Termina pedindo a procedência do recurso e a revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegando, os recorridos formularam as seguintes conclusões:

(i) os AA. não ultrapassaram qualquer dos limites a que se refere o n.º 2 do art. 28º do CIRS em dois períodos de tributação consecutivos ou num único exercício em montante superior a 25% desse limite;

(ii) motivo pelo qual deveriam e devem permanecer no regime simplificado para efeitos de determinação do rendimento em sede de Categoria B;

(iii) que se renova automaticamente por iguais períodos de 3 anos (sendo assim renovado automaticamente em 2005 por novo triénio);

(iv) pois, a lei apenas prevê que a mudança para o regime de contabilidade organizada seja efectuada mediante declaração do sujeito passivo nesse sentido ou *ope legis* quando ultrapasse os limites legais acima indicados;

(v) esta é a única situação em que se admite a cessação do regime simplificado independentemente de declaração expressa do contribuinte;

(vi) não se verificando, como ficou já provado, não pode concluir-se pela ilegalidade do acto impugnado por violação do disposto no art. 28º do CIRS, conforme sentença já proferida em Tribunal Tributário de Lisboa e cujo entendimento foi superiormente sancionado por decisão do STA;

(vii) propugnando-se assim pela anulação do acto praticado em 24.01.2007 pela Directora de Serviços de IRS e pela reposição da situação que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado,

(viii) passando os A.A, ora contra-alegantes, a ficar enquadrados no regime simplificado para determinação de rendimentos profissionais de Categoria B e a serem ressarcidos de todos os valores indevidamente pagos e suportados desde 01 de Janeiro de 2005.

1.4. O MP não emitiu parecer (fls. 229 verso).

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

## FUNDAMENTOS

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

1. Os AA. submeteram a sua Declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano e exercício de 2005, através dos serviços online, no dia 23 de Abril de 2006 (cf. *print* a fls. 107-119, dos autos).

2. Nessa declaração, como também nas entregues nos três anos e exercícios anteriores (2004, 2003 e 2002), o sujeito passivo A, Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado, enquanto titular de rendimentos da categoria B, indicou a tributação de acordo com o regime simplificado (cf. *print* a fls. 107-119, dos autos e acordo).

3. No dia 25 de Abril de 2006, os AA. receberam mensagem electrónica avisando-os os para a existência de um erro na sua declaração (cf. *print* a fls. 121, dos autos).

4. No dia 27 de Abril de 2006, os AA. receberam comunicação escrita por via postal com aviso de igual teor (cf. documento a fls. 23, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

5. Segundo o qual, o erro em causa na declaração é a falta de entrega do Anexo C (cf. documento a fls. 23, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

6. No dia 4 de Maio de 2006, os AA. deslocaram-se ao Serviço de Finanças da sua área de residência (Serviço de Finanças de Lisboa 11), para averiguarem da razão do referido erro, tendo sido informados de que a exigência do Anexo C resultava da “passagem automática” do sujeito passivo A para o regime de contabilidade organizada, ocorrida no início do ano de 2005, conforme informação que surgia no terminal informático do posto de atendimento (acordo e cf. *print* a fls. 24-25, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

7. Em 16 de Maio do 2006, os AA. apresentaram reclamação graciosa do acto de enquadramento do sujeito passivo Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado no regime da contabilidade organizada para determinação dos rendimentos profissionais (categoria B do IRS), nos termos do documento n.º 5 que aqui se junta e se dá por integralmente reproduzido (cf. RI e carimbo apostado na primeira página do mesmo, a fls. 26-28, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

8. Em 14 de Junho de 2006, o A. foi notificado do projecto de decisão da reclamação graciosa através do ofício n.º 3534 datado de 26 de Maio de 2006 do mesmo ano (cf. fls. 34-37, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

9. Em 20 de Junho de 2006, o 1º A. exerceu o direito de audiência prévia (cf. fls. 39-42, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

10. Em 5 de Julho de 2006, o A. foi notificado do despacho proferido pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 11 em 26.06.2006, indeferindo a reclamação graciosa (cf. fls. 42-46, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

11. Em 21 de Julho de 2006, os AA. interpuseram recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa reproduzido (cf. RI e carimbo apostado na primeira página do mesmo, a fls. 48-55, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

12. O recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa melhor identificado no ponto anterior veio a ser indeferido por despacho da Directora de Serviços do IRS de 24.01.2007, exarado sobre informação dos serviços da divisão de administração II da direcção de serviços do IRS da DGCI datada de 16 de Janeiro de 2007, e notificado ao A. em 14.03.2007, através do ofício 831 datado da 13 de Março de 2007 (cf. fls. 56-61, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

13. Da fundamentação aduzida em sede de despacho de indeferimento da reclamação graciosa, é entendimento da Administração Tributária que a situação do contribuinte será reavaliada no último ano de cada triénio de aplicação do regime simplificado, no sentido de verificar se os limites fixados no n.º 2 do artigo 28º do CIRS foram ou não ultrapassados e, sendo-o, o contribuinte será automaticamente reenquadrado no regime da contabilidade organizada, entendimento que é também veiculado na fundamentação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, na qual se lê (cf. fls. 56-61, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido):

(...)

- O âmbito do n.º 6 do art. 28º do CIRS circunscreve-se ao período de 3 anos em que decorre a aplicação do regime simplificado (doravante RS), ou seja, apenas releva a ultrapassagem de um dos dois limites aí estabelecidos quando não se esteja no último ano dos 3 anos de aplicação do CIRS;

- Tendo o sujeito passivo ultrapassado no 3º ano de aplicação do RS (período de tributação imediatamente anterior ao de novo ciclo de 3 anos) o limite de € 99.759,58 estabelecido no n.º 2, alínea b) do art. 28º do CIRS, fica obrigatoriamente enquadrado no regime da Contabilidade Organizada, sem possibilidade de opção pelo RS,

- Assim, tendo o sujeito passivo ficado enquadrado no RS de 2002 a 2004 (3 anos) e tendo em 2004 obtido rendimento da categoria B no montante de € 112.436,00 logo valor superior ao estabelecido na alínea b) do n.º 2 do art. 28º do CIRS, foi, e bem, enquadrado no regime da contabilidade organizada.

17. Assim, e porque tal enquadramento deriva automaticamente e obrigatoriamente da aplicação da lei, não se encontra dependente de qualquer decisão administração, não se encontrava esta obrigada a comunicar a alteração ao recorrente.

(...)

14 - Os rendimentos declarados pelo 1º A. nos três anos anteriores ao ano em causa foram os seguintes (cf. fls. 56-61, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido):

Ano	Rendimentos declarados Categoria B
2002	€ 81.468,51
2003	€ 64.184,48
2004	€ 112.436,00

15. A PI da presente acção deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa no dia 12 de Junho de 2007 (cf. carimbo apostado a fls. 3, dos autos).

3.1. Julgando procedente a acção, a sentença recorrida anulou, conseqüentemente, o acto praticado, em 24/1/2007, pela directora de serviços de IRS, condenando, igualmente, «o R. ao restabelecimento da situação que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado, reenquadrando o sujeito passivo Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado de imediato no regime simplificado, para determinação dos rendimentos profissionais da categoria B, considerando a Declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2005 tempestiva e correctamente entregue, tal como apresentada em 23 de Abril de 2006, e ainda e em consequência, determinando os rendimentos tributáveis da categoria B nela indicados de acordo com as regras do regime simplificado.»

Para tanto, a sentença considera que, de acordo com o que resulta do disposto no art. 28º do CIRS (na redacção à data dos factos) uma vez exercida a opção pelo regime simplificado, a permanência no mesmo se renova automaticamente por períodos de 3 anos, a menos que o contribuinte expressamente declare que pretende ser abrangido pelo regime de contabilidade organizada, ou caso ultrapasse os limites impostos no n.º 6 desse artigo, sendo esta a única circunstância em que a lei admite a cessação de aplicação do regime simplificado independentemente de declaração expressa do contribuinte e sendo, ainda, que relativamente aos limites impostos no n.º 2 desse mesmo normativo, apenas constituem requisitos para a aplicação inicial do regime. Pelo que, no caso, porque não se provou que tenha sido ultrapassado qualquer dos limites a que se refere o n.º 2 em dois períodos de tributação consecutivos ou num único exercício em montante superior a 25% desse limite, deveria a entidade inicialmente recorrida ter dado provimento ao recurso hierárquico em causa, determinado a anulação do acto de cessação do regime simplificado independentemente de declaração do contribuinte, devendo, assim, concluir-se pela ilegalidade do acto impugnado por violação do disposto no mencionado art. 28º do CIRS (ou seja, por erro de facto e de direito nos pressupostos do acto).

3.2. Discorda a entidade recorrente sustentando, como se viu, que a prorrogação automática do período de permanência do contribuinte no regime simplificado, prevista no n.º 5 do art. 28º do CIRS, está dependente da verificação dos requisitos descritos no seu n.º 2, não se aplicando aqui o seu n.º 6 por ter findado, entretanto, aquele período.

Mas, além disso, a recorrente também imputa (na Conclusão 15ª) à sentença recorrida a nulidade substanciada na existência de oposição da decisão com os respectivos fundamentos, já que, inexistindo acto administrativo, não tem sentido decidir-se ser o “acto” nulo por “carecer em absoluto de forma legal”.

3.3. Começamos pela arguida nulidade da sentença.

A respectiva arguição é sustentada (cfr. a alínea C) do corpo das alegações) no entendimento de que, no caso, «não foi proferido nenhum acto administrativo a enquadrar o A. no regime de determinação dos rendimentos com base na contabilidade organizada», porque a mudança de regime se verifica automaticamente (ope legis), pelo que, assim sendo, e inexistindo acto, não tem sentido decidir-se declará-lo nulo por falta de forma legal.

Mas, a nosso ver, tal nulidade não se verifica.

É sabido que esta causa de nulidade da sentença (al. c) do n.º 1 do art. 668º do CPC) se verifica quando os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente não ao resultado expresso na decisão mas a resultado oposto. Trata-se, portanto, de vício (vício real no raciocínio do julgador) que afecta a estrutura lógica da sentença, por contradição entre as suas premissas de facto e de direito e a respectiva conclusão (cfr. Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, pág. 141 e Antunes Varela et al., Manual de Processo Civil, pp. 689/690).

Ora, no caso, a decisão é a seguinte: «Julgo a presente acção integralmente procedente, pelo que declaro nulo o acto o acto praticado em 24.01.2007 pela directora de serviços de IRS, e condeno o R. ao restabelecimento da situação que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado, reenquadrando o sujeito passivo Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado de imediato no regime simplificado,



para determinação dos rendimentos profissionais da categoria B, considerando a Declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2005 tempestiva e correctamente entregue, tal como apresentada em 23 de Abril de 2006, e ainda e em consequência, determinando os rendimentos tributáveis da categoria B nela indicados de acordo com as regras do regime simplificado.»

E, atentando na fundamentação, vemos que, contrariamente ao alegado pela recorrente, o que a sentença considera é que foi praticado um «acto ilegal» (o reenquadramento imediato do sujeito passivo no regime da contabilidade organizada) e, por isso, julgando procedente a acção, decidiu anular o acto da directora de serviços do IRS que indeferiu o recurso hierárquico apresentado contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida, precisamente, contra aquele outro acto (decisão) de reenquadramento substanciado, nas palavras da sentença, no acto que determinou a «cessação do regime simplificado independentemente de declaração do contribuinte» ou no «acto por força do qual não foi aceite a sua declaração de IRS referente rendimentos de 2005 por se considerar que a mesma tinha de incluir o anexo C» (cfr. fls. 10 da sentença).

Não se vê, pois, que ocorra o invocado vício real de raciocínio, em termos de os fundamentos invocados (ilegalidade do reenquadramento no regime da contabilidade organizada) deverem conduzir a resultado oposto ao da decisão. Ou seja, independentemente da correcção ou incorrecção do raciocínio constante da sentença (de que foi, na realidade, praticado um acto ilegal de reenquadramento imediato do sujeito passivo no regime da contabilidade organizada, retirando-o do regime simplificado), o que não se verifica é a alegada contradição entre os fundamentos e a decisão, im procedendo, assim, a arguida nulidade.

#### 3.4. Quanto à questão de fundo:

Na tese da entidade recorrente a sentença incorreu em erro de direito por julgar que o acto de «reenquadramento do sujeito passivo no regime da contabilidade organizada» era ilegal por violação do disposto no n.º 6 do art. 28º do CIRS, em virtude de a norma legal aplicável ser, antes, a prevista no n.º 2 desse preceito legal.

Pelo contrário, os recorridos entendem que por não terem ultrapassado qualquer dos limites a que se refere o n.º 2 do art. 28º do CIRS em dois períodos de tributação consecutivos ou num único exercício em montante superior a 25% desse limite, deveriam e devem permanecer no regime simplificado para efeitos de determinação do rendimento em sede de Categoria B.

Vejam os.

3.4.1. O citado art. 28º do CIRS dispõe (na redacção aqui aplicável, ou seja, antes das alterações introduzidas pelo DL n.º 211/2005, de 7/12):

«1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20º, faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua actividade, no período de tributação imediatamente anterior, qualquer dos seguintes limites:

- a) Volume de vendas: 30.000.000\$00; (€149.739,37);
- b) Valor líquido dos restantes rendimentos desta categoria: 20.000.000\$00 - (€ 99.759,58).

3 - Ficam excluídos do regime simplificado os sujeitos passivos que, por exigência legal, se encontrem obrigados a possuir contabilidade organizada.

4 - A opção a que se refere o n.º 2 deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:

- a) Na declaração de início de actividade;
- b) Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.

5 - O período mínimo de permanência no regime simplificado é de três anos, prorrogável automaticamente por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada.

6 - Cessa a aplicação do regime simplificado quando algum dos limites a que se refere o n.º 2 for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

(...)).»

3.4.2. De acordo com a factualidade que a sentença julgou provada, nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, o recorrido (sujeito passivo A, Diogo Campos Barradas de Lacerda Machado), enquanto titular de rendimentos da categoria B, indicou na respectiva declaração modelo 3 de IRS, a tributação de acordo com o regime simplificado.

E nesses exercícios os rendimentos declarados em sede dessa Categoria B foram os seguintes: 2002: Euros 81.468,51; 2003: Euros 64.184,48; 2004: Euros 112.436,00.

Para a recorrente, a circunstância de este rendimento de Euros 112.436,00, referente ao exercício ano de 2005, ser superior a um dos valores previstos no n.º 2 do art. 28º do CIRS, determinou o enquadramento automático do recorrido no regime de contabilidade organizada, dado que o âmbito do n.º 6 do art. 28º do CIRS se circunscreve ao período de 3 anos em que decorre a aplicação do regime simplificado; ou seja, a ultrapassagem de um dos dois limites aí estabelecidos releva quando não se esteja no último ano dos 3 anos de aplicação do regime simplificado; daí que, no caso, tendo o sujeito passivo ultrapassado no 3º ano de aplicação desse regime (período de tributação imediatamente anterior ao de novo ciclo de 3 anos) o limite de € 99.759,58 estabelecido na alínea b) do n.º 2 do art. 28º do CIRS, fica obrigatoriamente enquadrado no regime da contabilidade organizada, sem possibilidade de opção pelo regime simplificado [tendo o sujeito passivo ficado enquadrado no regime simplificado durante os anos de 2002 a 2004 (3 anos) e tendo em 2004 obtido rendimento da categoria B no montante de € 112.436,00 (valor superior ao estabelecido na alínea b) do n.º 2 do art. 28º do CIRS), foi bem enquadrado no regime da contabilidade organizada]; e porque tal enquadramento deriva automaticamente e obrigatoriamente da aplicação da lei e não se encontra dependente de qualquer decisão administrativa, esta não se encontrava obrigada a comunicar a alteração ao recorrente.

Ou seja, a prorrogação automática do período de três anos de permanência no regime simplificado, prevista no n.º 5 do art. 28º do CIRS, está dependente da verificação dos requisitos descritos no n.º 2 e não dos requisitos previstos no n.º 6. E não tendo, no caso, ocorrido aqueles requisitos previstos no n.º 2 (dado que sujeito passivo A excedeu o limite previsto na alínea b) do n.º 2 ao declarar, no exercício de 2005, rendimentos superiores a € 99.759,58), é de concluir pela legalidade da actuação da DGI, ao determinar a substituição do anexo B pelo anexo C.

#### 3.4.3. Todavia, não lhe assiste razão legal.

Com efeito, o que decorre do citado art. 28º do CIRS, acima transcrito, é que ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos limites fixados no n.º 2 (Euros 149 739,37 de volume de vendas ou Euros 99 759,58 de valor líquido dos restantes rendimentos) e não tenham optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade na declaração de início de actividade ou até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação dos rendimentos.

Ora, no caso, o recorrido sujeito passivo A encontrava-se abrangido pelo regime simplificado de tributação no triénio 2002/2004, sendo que, por força do n.º 5 do mesmo art. 28º, o período mínimo de permanência nesse regime é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se ele tivesse comunicado, até ao fim do mês de Março, a alteração do regime pelo qual se encontrava abrangido <sup>(1)</sup>.

Assim sendo, e porque o recorrido não optou pela referida alteração, foi automaticamente prorrogado, por igual período (triénio de 2005/2007), o período de permanência no regime simplificado. E em face da redacção conferida ao n.º 6 do art. 28º, é evidente que esse regime só cessava se algum dos limites a que se refere o n.º 2 do art. 28º do CIRS tivesse sido ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou num único exercício em montante superior a 25% desses limites, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faria, então, a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos. «O sujeito passivo é obrigatoriamente excluído do regime simplificado - passando a estar sujeito ao regime normal - se, em dois exercícios consecutivos, ultrapassar um dos limites previstos no art. 28º, n.º 2 ou se, num único exercício, ultrapassar em mais de 25% um desses limites (art. 28º, n.º 6)» (Rui Morais, *ibidem*).

Neste sentido, tem, aliás, vindo a decidir este STA (cfr. os acs. desta Secção do Contencioso Tributário, de 6/5/2009, rec. n.º 0127/09 e de 23/6/2010, rec. n.º 01032/09).

Ora, retornando ao caso dos autos, no período de permanência do recorrido no regime simplificado, não ocorreu nenhuma das situações previstas no n.º 6 do art. 28º do CIRS, pois os limites referidos no n.º 2 não foram ultrapassados durante dois períodos consecutivos, nem foram ultrapassados esses limites num só exercício em montante superior a 25% (o que só aconteceria se, num dos exercícios, o total das vendas fosse superior a € 187.174,21 [149.739,37 x 25%]) ou se o total dos outros rendimentos fosse superior a € 124.699,47 [€ 99.759,58 x 25%]). O que não ocorreu, sequer, no exercício de 2005, já que o rendimento declarado nesse exercício foi de Euros € 112.436,00 (cfr. anexo B da declaração modelo 3, respectiva, a fls. 55/56 do apenso instrutor).

Em suma, encontrando-se o recorrido (sujeito passivo A) enquadrado no regime simplificado no triénio 2002/2004 e não tendo optado pela alteração desse regime no momento em que o poderia ter feito, tal regime foi automaticamente prorrogado por igual período, nos termos do n.º 5 do art. 28º do CIRS, mantendo-se até que aquele (sujeito passivo) opte pela determinação do rendimento com base na contabilidade ou até que cesse pela verificação de alguma das situações previstas no n.º 6 do mesmo artigo.

Pelo exposto, a sentença deve ser confirmada, por não enfermar do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, im procedendo as Conclusões do recurso.

## DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Custas pela entidade recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.

---

(<sup>1</sup>) «... uma vez inserido no regime simplificado, o contribuinte tem de aí permanecer por três anos. Findo este prazo tem, então, nova possibilidade de optar pelo regime da contabilidade organizada (art. 28.º, n.º 4, alínea b)). Se não o fizer, terá de permanecer neste regime durante, pelo menos, mais três anos.» (cfr. Rui Morais, Sobre o IRS, 2ª ed., Almedina, 2008, p. 95); sobre a matéria cfr., ainda, Manuel Faustino, «OE 2007 – alterações ao IRS e benefícios fiscais», *Fiscalidade* n.º 28 (2006) pp. 34 a 91.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Métodos indirectos. Correções técnicas. Acordo em procedimento de revisão da matéria tributável. Ineptidão da petição inicial. Remissão para documento. Falta de causa de pedir. Convite para correção.*

### Sumário:

- I — *Do art. 86.º, n.º 4, da LGT e do art. 117.º, n.º 1, do CPPT retira-se a regra de que não pode ser invocada na impugnação do acto de liquidação ilegalidade da fixação da matéria tributável resultante de acordo obtido no procedimento de revisão, previsto nos arts. 91.º e 92.º da mesma Lei, quer quanto às operações de quantificação através de métodos indirectos, quer relativamente à decisão de os utilizar.*
- II — *No entanto, essa regra não tem valor absoluto, podendo, designadamente, ser questionada em processo de impugnação judicial a legalidade do procedimento em que foi obtido o acordo, o abuso de poderes de representação pelo representante do contribuinte e a violação de competências legais.*
- III — *Como resulta do teor expresso daquele n.º 14 do art. 91.º da LGT, as correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal estão fora do âmbito do procedimento de revisão e, por isso, o acordo que quanto a elas se formar no procedimento de revisão implica violação de competências legais, na terminologia do art. 62.º, n.º 1, do CPPT.*
- IV — *No que concerne ao que no procedimento de revisão for acordado sobre as correções meramente aritméticas não vale a restrição à impugnabilidade que se estabelece no n.º 4 do art. 86.º da LGT, pois ela abrange apenas as situações em «que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta».*
- V — *Se na petição inicial de impugnação judicial o impugnante remete para documento junto quanto à descrição de factos em que se baseia a impugnação, não se está perante de ineptidão da petição inicial por falta de causa de pedir, mas sim perante uma deficiência na indicação da causa de pedir, pois a exposição «dos factos que factos e as razões de direito que fundamentam o pedido» deve constar da própria petição, como impõe o n.º 1 do art. 108.º do CPPT.*
- VI — *Havendo deficiências da petição, o Tribunal deve convidar o impugnante a supri-las, no prazo que designar, como lhe impõe o n.º 2 do art. 110.º do CPPT.*

Processo n.º 277/11-30.

Recorrente: António Perez Sanchez, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ANTÓNIO PEREZ SANCHEZ, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra liquidações de IRC relativas aos anos de 2001 e 2002 e juros compensatórios, bem como os actos que determinaram a utilização de métodos indirectos e correções técnicas.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1.º

*O recorrente Impugnou o IRC dos anos de 2001 e 2002 e respectivos juros compensatórios nos montantes de 85.547,82€ e 72.173,51€, no valor global de 157.721,33€.*

2.º

*As liquidações de tributos de IRC de 2001 e 2002, atento o decurso de tempo já se operou a prescrição e era de conhecimento oficioso.*

3.º

*O acordo obtido pelo perito da impugnante sem autorização não preclude o direito á impugnação judicial dos tributos por métodos indirectos.*

4.º

*A senhora juiz ao não aceitar a reprodução na petição de factualidade alegada em documento deveria ter mandado aperfeiçoar a petição.*

6.º

*Na Lei de 2001 e 2002 o contribuinte tem de ser notificado para exercer o direito de audição antes do recurso aos métodos indirectos*

7.º

*No que às correcções técnicas diz respeito decide, que por falta de alegação de factos que a petição é inepta*

8.º

*A senhora juíza deveria ter ouvido a testemunha arrolada pela impugnante.*

9.º

*A senhora juíza faz omissão de pronúncia quando não conhece outros vícios do procedimento inspectivo*

10.º

*Esta decisão simplista com colagem ao parecer do EMMP, denega objectivamente a justiça*

11.º

*Foram violadas as seguintes regras artigos 48º, 60º da LGT, 668º, 496º, 508, 156º e 158º todos do CPC. Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre muito douto suprimento de Vossas Excelências, deve ser concedido provimento, revogando-se a decisão recorrida por nulidade, substituindo-se por outra que mande ampliar a matéria de facto ou que declare a nulidade ou anulabilidade das liquidações.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público não emitiu parecer, no prazo legal.

A Meritíssima Juíza que proferiu a sentença recorrida entende que não ocorre a invocada nulidade por omissão de pronúncia, por o conhecimento das questões cuja omissão a Recorrente refere ter ficado prejudicado pela decisão dada à excepção invocada pela Fazenda Pública.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

*1 - A impugnante foi alvo de uma acção inspectiva, relativa aos exercícios de 2001 e 2002 e que incidiu sobre os impostos de IVA e de IRC - Relatório de Inspecção de fls. 176 e seguintes do PA, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais*

*2 - Da acção de inspecção, referida no parágrafo antecedente, resultaram para os exercícios de 2001 e 2002, quanto ao IRC, correcções aritméticas à matéria tributável e correcções baseadas na aplicação de métodos indirectos, de acordo com a tabela infra: - citado Relatório de Inspecção.*

	Ano 2001	Ano 2002
Correcções por métodos indiciários.....	€ 36.244,55	€ 261.407,11
Correcções por métodos aritmédicos.....	€ 224.037,64	€ 26.376,79

3 - Em consequência do referido no parágrafo antecedente, foram fixados os seguintes rendimentos líquidos apurados por métodos indirectos:

IRC ano de 2001: €230.303,41

IRC ano de 2002: € 300.286,29 - ofício de fls. 173 do PA e que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

4 - No âmbito da acção de inspecção, supra referida, foi a impugnante devidamente notificada para querendo, exercer o seu direito de audição, ao abrigo do artigo 60.º da LGT antes da conclusão do relatório - notificação e registo dos correios de fls. 3 e fls. 4 do PA e projecto de Relatório de fls. 5 e seguintes do PA que aqui se dão por reproduzidos.

5 - Não se conformando com a fixação da matéria tributável, efectuada através de métodos indirectos, com os fundamentos que constam do Relatório de Inspeção (cujo conteúdo já foi dado como reproduzido) e que foi regularmente notificado à impugnante, esta deduziu pedido de revisão da matéria tributável, de acordo com o disposto nos artigos 86.º e 91.º da LGT - notificação e registo do correio de fls. 174 e seguintes do PA e articulado do pedido de revisão de fls. 206 e seguintes do PA, que aqui se dão por reproduzidos.

6 - No procedimento de revisão referido no parágrafo antecedente, efectuado a solicitação da impugnante, foi designado perito por esta, que interveio em sua representação, nas reuniões agendadas para dias 16 e 28 de Janeiro e 2 e 9 de Fevereiro de 2004 - Actas de fls. 216 e seguintes do PA e que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

7 - No processo de revisão da matéria tributável efectuado segundo o regime previsto nos artigos 91.º e segs. da LGT foi obtido acordo, tendo sido fixados como lucros tributáveis, quanto ao IRC para os exercícios de 2001 e 2002 os montantes respectivamente de € 208.856,52 e € 199.583,28 - Acta n.º 03C/LGT junta de fls. 219 e segs. do PA e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

8 - Em 04/08/2004 foram efectuadas as liquidações adicionais de IRC e respectivos juros compensatórios, ora em crise, as quais tiveram por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável efectuado, segundo o regime previsto na LGT e as correcções efectuadas à matéria tributável, por métodos directos, referidos em 4.2.2. - documentos de cobrança de fls. 8 a fls. 13 dos autos e que aqui se dão por reproduzidos, Relatório de Inspeção de fls. 176 e segs. do PA e Acta n.º 03C/LGT, de fls. 219 e segs. do PA, cujos conteúdos se dão aqui por integralmente reproduzidos.

3 - A Recorrente suscita a questão prévia da prescrição do direito de cobrança do IRC liquidado relativamente aos anos de 2001 e 2002.

A prescrição do direito de cobrança dos tributos que são objecto de actos de liquidação é viável em processo de impugnação judicial, embora não tenha a ver com a legalidade desses actos, por permitir concluir pela inutilidade da lide.

Porém, a apreciação da prescrição das dívidas tributárias não depende só do decurso do prazo geral de prescrição, previsto no art. 48.º da LGT, pois há causas interruptivas e suspensivas, previstas no art. 49.º

Por isso, o reconhecimento da ocorrência da prescrição em processo de impugnação judicial, como causa de inutilidade da lide, apenas pode ser efectuado quando o Tribunal dispõe de todos os elementos necessários para afirmar que não ocorreram causas de interrupção e suspensão para além das que constem do próprio processo de impugnação, designadamente as que podem advir da eventual pendência de processo de execução fiscal e sua paragem (art. 49.º, n.ºs 1 e 3, nas redacções iniciais).

Assim, apenas com base no presente processo não é viável apreciar se ocorreu ou não a prescrição.

Por isso, improcede a questão prévia suscitada que, pelo que se disse, é a da inutilidade da lide.

4 - O Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, por não se terem apreciado os vícios do procedimento inspectivo.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia, prevista no art. 125.º do CPPT) verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado.

Esta nulidade está conexada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no art. 660.º, n.º 2, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso em apreço na sentença recorrida decidiu-se que não é contenciosamente impugnável a fixação da matéria tributável efectuada no procedimento de revisão, por ter sido efectuada por acordo e que ocorre ineptidão da petição quanto às correcções aritméticas subjacentes à liquidação do IRC de 2001.

Isto é, entendeu-se que havia obstáculos ao conhecimento do mérito da impugnação quer quanto à quantificação da matéria tributável operada por métodos indirectos no âmbito do procedimento de revisão, quer quanto às correcções técnicas.

Por isso, o conhecimento das questões atinentes ao mérito da impugnação ficou prejudicado pela solução dada às referidas questões prévias.

Consequentemente, tendo em conta a parte final do n.º 2 do art. 660.º do CPC, o não conhecimento do mérito não envolve omissão de pronúncia.

5 – A Recorrente defende que o acordo obtido pelo perito da impugnante sem autorização não preclui o direito à impugnação judicial dos tributos por métodos indirectos.

O procedimento de revisão da matéria tributável está previsto nos arts. 91.º e 92.º da LGT.

O art. 91.º, n.º 14, limita o âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável, estabelecendo que «*as correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável, não estão abrangidas pelo disposto neste artigo*».

O art. 92.º da LGT, estabelece nos seus n.ºs 3 a 5, o seguinte:

3. *Havendo acordo entre os peritos nos termos da presente subsecção o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada.*

4. *O acordo deverá, em caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar a nova matéria tributável encontrada.*

5. *Em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial.*

Relativamente à impugnação judicial de actos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, o n.º 4 do art. 86.º da LGT estabelece que «*na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo*».

Na sentença recorrida entendeu-se que resulta deste art. 86.º, n.º 4, da LGT que o contribuinte que tenha chegado a acordo com a Administração Tributária no âmbito da Comissão de Revisão não pode impugnar a fixação da matéria tributável.

É inequívoco, à face da parte final desta norma, que se afasta a possibilidade de impugnação judicial da fixação da matéria tributável quando a liquidação se tenha baseado no acordado no procedimento de revisão, previsto nos arts. 91.º e 92.º da LGT.

A estatuição no sentido de não poder ser invocada na impugnação do acto de liquidação a matéria tributável resultante de acordo obtido no procedimento de revisão tem o alcance de expressar que **não é admitida quer a impugnação autónoma quer a impugnação do acordado**.

Por outro lado, o procedimento de revisão abrange não só as operações de quantificação através de métodos indirectos, mas também a decisão de os utilizar, como evidencia o art. 117.º, n.º 1, do CPPT, ao estabelecer a regra de que «*a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável*». Na verdade, se a impugnação dos actos tributários com base em **erro nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos** depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável, é forçoso concluir que este procedimento abrange a decisão de utilização de métodos indirectos.

Por isso, o acordo a que se referem os n.ºs 3 a 5 do art. 92.º da LGT, que, pondo termo ao procedimento, abrange necessariamente tudo o que nele pode ser questionado, implica concordância não só sobre a forma como foram aplicados os métodos indirectos, mas também sobre a existência de uma situação em que eles podem ser utilizados.

Assim, é de concluir que o regime que resulta da lei ordinária é o de que o acordo no procedimento de revisão da matéria tributável abrange tanto a decisão de utilização de métodos indirectos como a forma como foram utilizados para quantificar a matéria tributável e que se proíbe, quanto a esses pontos, a impugnação da liquidação que for efectuada com base no acordo.

Mas, isto não significa que seja proibida, em absoluto, a impugnação da liquidação efectuada com base no acordo, pois este regime pressupõe, naturalmente, a validade do acordo e a sua oponibilidade ao contribuinte.

Ficará aberta, assim, a possibilidade de impugnação da liquidação efectuada com base no acordo invocando ilegalidade procedimental que afecte a sua validade. (¹)

O art. 62.º, n.º 1, do CPPT confirma esta interpretação no sentido do carácter não absoluto da proibição de impugnação da liquidação efectuada com base no acordo, ao estabelecer que «*em caso de a fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar por procedimento próprio, a liquidação efectua-se de acordo com a decisão do referido procedimento, salvo em caso de esta violar manifestamente competências legais*», o que supõe que o contribuinte possa questionar a validade do acordo, pois estabelece-se que «*a declaração da violação das referidas competências legais pode ser requerida pelo contribuinte*» (n.º 2 deste art. 62.º).

Por outro lado, assentando o acordo na intervenção de um representante do contribuinte, será aplicável o regime próprio da representação, quanto à vinculação do sujeito passivo pela actuação deste perito, da mesma forma que tal vinculação existe no domínio do direito civil (arts. 1178.º, n.º 1, e 258.º do Código Civil), o que tem suporte explícito no art. 16.º, n.º 1, da LGT que, com carácter geral, estabelece que «*os actos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos por lei ou por mandato*». (2)

No caso em apreço, a Impugnante não alegou na petição inicial factos que permitam concluir que o seu representante excedeu os poderes que lhe foram conferidos, pelo que não pode, por este motivo, admitir-se a impugnação do acordado, quanto ao que é objecto do procedimento de revisão.

Mas, o mesmo não sucede relativamente às correcções meramente aritméticas.

Na verdade, no caso em apreço, a matéria tributável acordada no procedimento de revisão para os anos de 2001 e 2002 apenas assenta na aplicação de métodos indirectos quanto aos meses de Dezembro de 2001 e Janeiro a Novembro de 2002, «*tendo os valores corrigidos nos restantes meses daqueles exercícios sido considerados como correcções de natureza meramente aritmética*», como se refere na nota a) do ponto 4.º da acta que pôs termo ao procedimento de revisão (a fls. 24).

Ora, como resulta do teor expresso daquele n.º 14 do art. 91.º da LGT, as correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal estão fora do âmbito do procedimento de revisão e, por isso, o acordo quanto a elas implica violação de competências legais, na terminologia do referido art. 62.º, n.º 1, do CPPT.

De qualquer modo, quanto ao acordado sobre as correcções meramente aritméticas, não vale a restrição à impugnabilidade que se estabelece no n.º 4 do art. 86.º da LGT, pois ela abrange apenas as situações em «*que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta*».

Ora, no caso em apreço, a Recorrente censura a aplicação das correcções técnicas (artigos 16.º e 17.º da petição) e, nesta parte, o acordado, que está para além do âmbito do procedimento de revisão, pode ser impugnado, pois não vale quanto a tal matéria a restrição à impugnabilidade que resulta daquele n.º 4 do art. 86.º.

Assim, conclui-se que o Recorrente tem razão quanto à questão da possibilidade de impugnar o acordado, quanto às correcções meramente aritméticas efectuadas, inclusivamente quanto à questão da natureza dessas correcções.

6 – Na sentença recorrida, entendeu-se que a petição inicial é inepta, «*na parte das liquidações que têm subjacente correcções aritméticas*», por em suma, não ser admissível que a alegação de factos seja efectuada através de remissão para outra petição, respeitante a um procedimento administrativo e relativa a outro imposto, o que tem como corolário que a petição, nessa parte, careça de causa de pedir.

O art. 98.º, n.º 1, do CPPT estabelece que é nulidade insanável do processo de impugnação judicial a ineptidão da petição inicial.

Na falta de normas do CPPT que esclareçam quando é que a petição inicial se deve considerar inepta, é necessário fazer apelo ao art. 193.º do CPC, ao abrigo da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

Este artigo 193.º, no que aqui interessa, estabelece o seguinte:

(...)

2. Diz-se inepta a petição:

a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;

(...)

No caso em apreço, não se está propriamente perante uma situação de falta de causa de pedir, pois ela é detectável no documento junto com a petição inicial.

O que há é deficiência na indicação da causa de pedir, pois a exposição «*dos factos que factos e as razões de direito que fundamentam o pedido*» deve constar da própria petição, como resulta do n.º 1 do art. 108.º do CPPT.

Mas, havendo deficiências da petição, o Tribunal deve convidar o impugnante a supri-las, no prazo que designar, como impõe o n.º 2 do art. 110.º do CPPT e pretende a Recorrente.

Por isso, também nesta parte o recurso merece provimento.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e ordenar que o processo baixa ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, a fim de ser formulado convite à Impugnante para correcção da referida deficiência da petição inicial, seguindo-se os ulteriores termos do processo, se a tal nada obstar.

Sem custas, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

(1) (Neste sentido, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-11-2004, processo n.º 656/04, e de 15-9-2010, processo n.º 62/10.)

(2) (Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-11-2004, processo n.º 657/04.)

**Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.****Assunto:**

*Impugnação Judicial. Impossibilidade Superveniente da Lide. Reversão da Execução Fiscal. Revogação de Despacho de Reversão.*

**Sumário:**

- I — A impugnação de acto de liquidação da dívida exequenda e do acto que determina a reversão da execução fiscal contra responsável subsidiário são objectos possíveis de dois meios processuais contenciosos distintos: o acto de liquidação tem de ser impugnado através de impugnação judicial; o acto que decide a reversão da execução tem de ser impugnado através da oposição à execução fiscal.*
- II — Se o revertido em execução fiscal impugnou o acto de liquidação através de impugnação judicial, nos termos dos arts. 22.º, n.º 4, da LGT e 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, esse acto é o objecto do processo e, não tendo ele sido anulado ou revogado, não pode concluir-se pela existência de uma situação de impossibilidade superveniente da lide, mesmo que tenha sido revogado o despacho que determinou a reversão da execução fiscal.*
- III — A revogação do despacho de reversão também não gera uma situação de inutilidade superveniente da lide nem permite concluir pela superveniência de falta de interesse em agir se no mesmo acto em que é revogado o despacho de reversão é determinada nova reversão contra o mesmo responsável subsidiário.*

Processo n.º 350/11-30.

Recorrente: João Augusto dos Santos Teixeira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

*1 — JOÃO AUGUSTO DOS SANTOS TEIXEIRA impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu a liquidação de IRC n.º 8310015267.*

*Aquele Tribunal julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, por ter sido revogado o despacho que determinou a reversão da execução contra o Impugnante.*

*Inconformado, o Impugnante interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações e as seguintes conclusões:*

*1. Por ter partido do falso pressuposto de que o despacho de revogação da reversão da execução contra o recorrente era válido e ao dar a instância como extinta por inutilidade superveniente da lide, o julgador incorreu em erro de julgamento quanto à apreciação dos factos e quanto ao direito aplicável.*

*2. O sr. Chefe da Repartição de Finanças de Ílhavo, na pendência da impug judicial, não tinha competência funcional para revogar o despacho de reversão antes proferido e para renovar a reversão, por um triplo fundamento:*

*- primeiro - o valor da impugnação é de 9704,15€, portanto, superior ao quintuplo da alçada do Tribunal de a instância;*

*- segundo - não se trata de uma questão de manifesta simplicidade;*

*- terceiro - a desejada revogação não ocorreu no prazo de 30 dias, como prescreve o n.º 1 dos arts 111.º e 112 do CPPT.*

*3. Porque a pronúncia de um acto administrativo sem competência funcional do seu autor fere-o de nulidade, a desejada revogação não operou os efeitos que se pretendia, permanecendo na ordem jurídica o acto que se pretendia ver revogado.*

*4. Os actos inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e no prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida.*

*5. Contrariamente ao afirmado na sentença recorrida, o despacho de 12.7.2005 do sr. Chefe da Repartição de Finanças, que fez reverter definitivamente contra o ora recorrente o proc de exec fiscal n.º 010820031510711 e apensos, não foi validamente revogado e, assim sendo, permaneceu na ordem jurídica o anterior despacho de reversão que foi considerado inválido pela própria AT, o que obsta à válida declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.*



6. *A douta sentença recorrida violou, por errada interpretação ou aplicação, o disposto no n.º 4 do art. 23.º da LGT, n.º 1 do art. 111.º, n.ºs 1 e 2 do art. 112.º do CPPT, alínea a) n.º 1 do art. 1390 e 141.º do CPA, arts. 288.º e 289.º do CPC e art. 9.º do CC.*

*Termos em que, e nos do douto suprimento, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douta sentença recorrida, como acto de JUSTIÇA.*

A Fazenda Pública contra-alegou, defendendo que o recurso não merece provimento.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1. *A decisão impugnada funda-se no pressuposto erróneo de que o objecto da impugnação judicial é o despacho de reversão proferido no PEF (e não a liquidação adicional de IRC cujo sujeito passivo é a sociedade, executada originária)*

*A decisão de revogação do despacho de reversão inicial, proferida em 20.08.2008, consolidou-se na ordem jurídica, por ausência de impugnação graciosa ou contenciosa, na medida em que a presente impugnação judicial não é a sede adequada para a discussão da sua legalidade.*

*Em abstracto, o recorrente não teria legitimidade para impugnar o acto de revogação, o qual lhe é favorável porque elimina o fundamento da efectivação da sua responsabilidade subsidiária pelo pagamento da dívida exequenda (art.55º nº1 alínea a) a contrario CPTA)*

2. *A nova decisão de reversão da execução contra o recorrente, contida no citado despacho de 20.08.2008, reconferiu-lhe legitimidade para a dedução de impugnação judicial, a qual não enferma de intempestividade porque apresentada antes do início do novo prazo, iniciado com a citação efectuada (docs. fls. 37/38; art. 22º nº4 LGT)*

#### CONCLUSÃO

*O recurso merece provimento.*

*A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao TF Viseu para prosseguimento da tramitação da impugnação judicial com oportuno proferimento de decisão final (que não seja de extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide).*

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

*Ora, conforme se extrai dos autos, designadamente dos documentos juntos e do P.A., o Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo, por despacho proferido em 12.07.2005, reverteu definitivamente o processo de execução fiscal n.º 0108200301510711 e apensos, contra o ora impugnante, cfr. fls 744 e 748, do PA..*

*Nessa conformidade, o impugnante, na qualidade de responsável subsidiário, deduziu a presente impugnação judicial contra a liquidação acima referida, ao abrigo do preceituado no n.º 4 do art. 22.º da LGT.*

*Porém, na pendência da presente impugnação judicial, o Chefe de Finanças, por despacho proferido a 20.06.2008, revogou o despacho que reverteu a execução fiscal contra o impugnante, por entender que a decisão revogada “enferma de falta de envio dos fundamentos de reversão”, cfr. fls. 36 dos autos.*

3 – Resulta dos autos que o Impugnante foi citado, como responsável subsidiário, numa execução fiscal, na sequência de despacho de reversão proferido em 12-7-2005, apresentando a presente impugnação judicial em 27-11-2006, ao abrigo do preceituado no art. 22.º, n.º 4, da LGT, como expressamente refere na petição inicial.

O despacho que decidiu a reversão da execução fiscal veio a ser revogado em 20-6-2008, mas a revogação foi concomitante com uma nova decisão de reversão contra o aqui Impugnante (fls. 36, indicada na matéria de facto fixada na decisão recorrida).

A questão que se coloca é a de saber se pode prosseguir a presente impugnação judicial, que tem por objecto um acto de liquidação de IRC.

4 – De harmonia com o preceituado no artigo 22.º, n.º 4, da LGT, «*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*».

A impugnação do acto de liquidação da dívida imputada ao responsável subsidiário em execução fiscal é efectuada através de processo de impugnação judicial, como resulta do preceituado nos arts. 97.º, n.º 1, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT.

A impugnação do acto que determina a reversão da execução fiscal tem de ser efectuada através de oposição à execução fiscal, como vem sendo jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo e resulta dos próprios termos do art. 151.º, n.º 1, do CPPT ao fazer referência a «... *oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária...*”. (1)

Assim, a impugnação do acto de liquidação da dívida exequenda e o acto que determina a reversão da execução fiscal contra responsável subsidiário são objectos possíveis de dois meios processuais contenciosos distintos: o acto de liquidação tem de ser impugnado através de impugnação judicial; o acto que decide a reversão da execução tem de ser impugnado através da oposição à execução fiscal.

No presente processo de impugnação judicial, foi impugnado o acto de liquidação da dívida exequenda e não o despacho de reversão, como resulta claramente do teor da petição inicial, em que é pedido que seja *«anulada a liquidação efectuada em sede de IRC»*.

Sendo o acto de liquidação da dívida o objecto do presente processo e não tendo ele sido anulado ou revogado, não pode concluir-se pela existência de uma situação de impossibilidade superveniente da lide, pois esse acto mantém-se na ordem jurídica e é ele o objecto do processo.

A questão, assim, não se pode colocar em termos de *impossibilidade* da lide, pois ela é possível em processo de impugnação judicial desde que subsista na ordem jurídica o acto que é objecto do processo, mas apenas de *inutilidade* superveniente da lide, corolário de superveniente falta de interesse em agir pelo Revertido/Impugnante, derivada da revogação do despacho de reversão da execução fiscal.

5 – A revogação do despacho de reversão poderia gerar uma situação de inutilidade superveniente da lide no processo de impugnação judicial instaurado pelo revertido, se, na sequência dele, deixasse de lhe ser imputada responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda, já que, no caso, é a exigência da dívida que lhe é feita na sequência da reversão da execução que lhe confere legitimidade (interesse) para intervenção nos processos judiciais tributários, como resulta do preceituado no n.º 3 do art 9.º do CPPT.

Porém, no caso em apreço, no mesmo despacho em que foi decidida a revogação foi decidida nova reversão da execução contra o aqui Impugnante, pelo que não se divisa qualquer momento em que, depois do despacho de reversão inicial, lhe tenha deixado de ser imputada responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda.

Por isso, não se pode entender que a presente impugnação judicial tenha deixado de ter interesse para o Impugnante.

Assim, justifica-se a continuação do processo, como pretende o Impugnante.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar a sentença recorrida e ordenar que o processo baixe ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, para prosseguir os seus ulteriores termos.

Custas pela Fazenda Pública, que contra-alegou, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Francisco Rothes* — *Valente Torrão*.

---

(<sup>1</sup>) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 24-1-2001, processo n.º 25701, de 8-2-2001, processo n.º 25758; de 24-3-2004, processo n.º 1844/03; de 6-4-2005, processo n.º 1100/04; de 16-5-2007, processo n.º 44/07; de 27-5-2009, processo n.º 448/09; de 28-10-2009, processo n.º 578/09; de 20-1-2010, processo n.º 989/09; processo n.º 681/11, de 16-11-2011.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Recurso Jurisdicional. Objecto.*

### Sumário:

*O recurso jurisdicional constitui um meio de impugnação da decisão judicial com vista à sua alteração ou anulação pelo tribunal superior após reexame da matéria de facto e/ou de direito nela apreciada, correspondendo, assim, a um pedido de revisão da legalidade da decisão com fundamento nos erros e vícios de que padeça, pelo que está votado ao insucesso o recurso que se alheia da fundamentação factual e jurídica que determinou a condenação da DGI a pagar à Exequente juros de mora calculados sobre os montantes de imposto parcelarmente restituídos na sequência da anulação judicial da liquidação desse imposto, e se limita a colocar a questão da legalidade de incidência de juros moratórios sobre juros indemnizatórios.*

Processo n.º 729/11-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Sociedade Hoteleira Piscina Praia, L.<sup>da</sup>

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1. O Excelentíssimo Senhor Director Geral dos Impostos** recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra proferiu no âmbito do processo de execução de julgado que a SOCIEDADE HOTELEIRA PISCINA PRAIA, LDA instaurou na sequência da prolação de sentença anulatória de acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 1994 e de juros compensatórios, no montante global de € 42.060,83, restringindo o recurso ao segmento decisório que condenou a Direcção Geral dos Impostos ao pagamento de € 44,32 à Exequente.

**1.1.** As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A- A, aliás, douta sentença recorrida, a fls. 176 a 189, na parte em que condenou a AT ao pagamento de juros de mora no montante de € 22,47, à qual continua a fazer crescer juros, ainda em dívida, no montante de € 21,85, fez, salvo o devido respeito, incidir o pagamento de juros moratórios sobre juros indemnizatórios com o que violou o art. 102º, n.º 2, da LGT e o art. 560º do Código Civil, tendo, ainda, sido proferida contra jurisprudência uniformizada do STA (cfr. entre outros, Ac. do Pleno do STA, de 17/06/09, proc. n.º 0447/07).

B- De facto, deu-se como facto assente, no processo de execução de julgados, que a AT pagou em 17/09/10, a quantia de € 30.625,97 e que, em 15/12/10, pagou a quantia remanescente de € 2.231,21. Ora, sendo certo que, naquela quantia de € 30.625,97 estava contabilizada a quantia de € 24.923,36, correspondente ao imposto que havia sido pago pela exequente e sobre a qual incidiram os juros indemnizatórios, é evidente que sobre a quantia de € 2.231,21 que já correspondiam ao pagamento de juros indemnizatórios e de mora fez o Mmº Juiz “a quo” incidir novos juros de mora.

C- Dispõe o artigo 102º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que no “caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”.

D- No entanto, juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e que desempenham a mesma função.

E- Assim, não tendo os juros indemnizatórios a mesma natureza dos juros compensatórios e não estando sujeitos ao mesmo regime jurídico, não podem os juros de mora incidir sobre os juros indemnizatórios.

F- É que, o que está em causa é o pagamento de juros de mora e de juros indemnizatórios, devendo determinar-se a natureza e função destes dois tipos de juros, que são os que são devidos aos sujeitos passivos por força da actuação ilegal da AT que o privou de determinada quantia e que não executou, em prazo, determinada decisão judicial de anulação da liquidação.

G- E, deste modo, é forçoso concluir que, quer os juros moratórios quer os juros indemnizatórios têm a mesma função, porque ambos se destinam a reparar os prejuízos decorrentes da privação de determinado montante pecuniário, equivalente à prestação tributária que o sujeito passivo indevidamente pagou e, assim sendo, sempre se está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade. E, justamente, dos mesmos prejuízos, ou de igual natureza.

H- Por outro lado, o artigo 560.º do Código Civil proíbe, por regra, o anatocismo.

I- E, no domínio do direito fiscal, vigora o princípio da legalidade, *maxime* o princípio da tipicidade, o que veda à administração tributária a possibilidade de convencionar o anatocismo após o vencimento dos juros ou efectuar a notificação judicial ao devedor para capitalizar os juros vencidos, uma vez que estas hipóteses não se encontram previstas nas leis tributárias. Assim, está totalmente vedada pela lei a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros.

J- E nem se diga que o princípio constitucional da igualdade impõe tratamento igual dos juros compensatórios devidos ao Estado e dos juros indemnizatórios devidos ao sujeito passivo.

L- É que, é diferente e reclama tratamento diferente a situação da dívida de imposto ao Estado e a dívida do Estado ao contribuinte. O dever fundamental de pagar impostos justifica, pois, um tratamento diferenciado quanto aos juros devidos pelo sujeito passivo ao Estado e aos juros devidos, pelo Estado, ao sujeito passivo e até, diremos nós, quanto à taxa de juros de mora devidos, pelo Estado, ao sujeito passivo e a taxa dos juros de mora devidos, por este, ao Estado.

M- Donde, a, aliás, douta sentença recorrida, ao ter condenado a AT ao pagamento de juros de mora que se continuaram a vencer, não obstante a AT já ter restituído à então exequente e ora recorrida o imposto (capital) que se veio a revelar, posteriormente, indevido, bem como, juros indemnizatórios e de mora, fez incidir os mesmos sobre o remanescente daqueles juros, não devendo, por isso, nessa parte, ser mantida.

Termos pelos quais e, em consequência, ser revogada a sentença recorrida, na parte em que condena a AT ao pagamento de juros de mora.

**1.2.** A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, tendo concluído do seguinte modo:

A- O objecto deste recurso é a CONDENAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PAGAMENTO DE 44,32 € em que a Administração Tributária questiona a natureza desta quantia em

dívida, mas sem razão, porque nem a quantia em dívida de 44,32 € tem a natureza de juros de mora, muito menos a vencerem-se sobre juros indemnizatórios, nem esta condenação contraria a jurisprudência uniformizada deste Supremo Tribunal;

B- Conforme consta dos factos provados, a recorrida pagou em 27-12-2002 a quantia de 24.923,36 € da liquidação que foi anulada por sentença, que transitou em julgado em 7-12-2009 e em 7-9-2010 instaurou a presente execução, pedindo o reembolso da quantia paga, respectivos juros indemnizatórios e moratórios.

C- Ao verificar que a Administração Tributária ia fazer pagamentos parciais, a recorrida concluiu que a recorrente ia fazer o que é prática habitual da Administração Tributária - mas sem fundamento legal - em sede de execução de julgados: paga primeiro o capital em dívida, para depois pagar muito mais tarde os juros devidos, fazendo-o sem qualquer compensação e contando sempre com a passividade dos contribuintes que, de boa fé, aguardam sempre que lhe paguem os juros — veja-se a conclusão B) das alegações da recorrente, que confirma que no caso concreto era esta a intenção de actuar.

D- Para evitar esta situação, a recorrida invocou, logo na réplica, o artigo 785.º do Cód. Civil, pelo qual se determina que “... a prestação que não chegue para cobrir tudo o que é devido presume-se feita por conta, sucessivamente, das despesas, da indemnização, dos juros e do capital” (nº 1), e ainda se determina no nº. 2 “A imputação do capital só pode fazer-se em último lugar, salvo se o credor concordar em que se faça antes” e, por não concordar que se deixasse para o fim o pagamento de juros, a recorrida declarou-o expressamente.

E- E fê-lo porque o Acórdão do Pleno deste Tribunal - o mesmo Acórdão de 17-06-09 proferido no Proc. 0447/07 que a recorrente invoca nas suas alegações - diz que, no que toca às dívidas do Estado para com os contribuintes, se deve aplicar o regime das dívidas civis entre particulares, uma vez que estes não podem criar expectativas especiais.

F- Aliás idêntico regime se passa com os pagamentos parciais feitos ao Estado e que estão regulados nos artigos 40º da Lei Geral Tributária e 262º n.º 2 do Cód. Procedimento e Processo Tributário: primeiro pagam-se juros e encargos e depois o capital.

G- Assim, quando em 15-9-2010 a recorrida recebeu um primeiro cheque de 30.625,97 €, este serviu para pagar as seguintes quantias, sucessivamente: 1) - todos os juros indemnizatórios no valor de 7.458,57 € (calculados de 27-12-2002 a 17-3-2010); 2) - todos os juros moratórios vencidos até então no valor de 497,10 € (calculados sobre a totalidade do capital desde 17-3-2010 a 15-9-2010) e, finalmente, 3) - pagou apenas a quantia de 22.670,30 € do capital em dívida porque o cheque não chegou para tudo, ficando por pagar o valor de 2.253,06 € de capital (24.923,36€ - 22.670,30 €), sobre o qual se continuavam a vencer juros moratórios até seu efectivo pagamento.

H- Posteriormente, em 15-12-2010 a Administração Fiscal pagou à recorrida um segundo cheque no valor de 2.231,21 €, valor que já na oposição reconheceu que devia à contribuinte - tomando em conta o valor da dívida fixado no requerimento inicial e sem considerar a mora que entretanto corria - mas que é resultado de uns cálculos que a recorrida sempre impugnou (na réplica e em requerimentos posteriores) por não terem na devida conta os juros indemnizatórios e moratórios devidos nos termos da lei.

I- Este segundo cheque pagou sucessivamente, primeiro os 22,47 € de juros moratórios (contados sobre 2.253,06 € desde 15-9-2010 até 15-2-2010) e depois o remanescente deste cheque pagou apenas 2.208,74 € do capital ainda em dívida, ficando ainda por pagar 44,32 € de capital (o valor da condenação).

J- Na verdade, se com o primeiro cheque se tinham pago todos os juros vencidos até esse momento (indemnizatórios e moratórios), o certo é que desde 15-9-2010 (data do 1º cheque) até 15-12-2010 (data deste 2º cheque) venceram-se juros de mora sobre o capital em dívida (2.253,06 €) no montante de 22,47 €, pelo que, em 15-12-2010 estava em dívida o total de 2.275,53 € (2.253,06 € + 22,47 €), valor inferior ao do cheque agora recebido em 44,32 € de capital e nunca de juros vencidos porque tinham sido integralmente pagos nesta data.

K- É esta pequena parte do capital em dívida de que a recorrida não prescinde, por a ela ter direito, e é este direito que foi reconhecido e declarado na sentença de 1ª instância que condenou a Administração Tributária a pagar esta quantia ao contribuinte.

L- Só que a recorrente entende que não tem mais nada a pagar, porque insiste que pode pagar primeiro o capital e depois - sabe-se lá quando — os juros! É a tal prática habitual que acima se referiu, mas que não tem qualquer suporte legal, nos termos do artigo 785º do Cód. Civil e do artigo 102º n.º 2 da Lei Geral Tributária. Mas desta vez, que, infelizmente, já não é a primeira para a recorrida, esta não deu acordo para o capital ser pago em primeiro lugar.

M- E a sentença confirmou-lhe a sua razão, tendo os seus cálculos tido também a aprovação do representante do Ministério Público junto do Tribunal e não tendo tido qualquer impugnação por parte da Administração Tributária, que foi notificada do requerimento que a recorrida apresentou em 7-2-2011 e onde constavam estes cálculos integralmente.

N- Nesse requerimento a recorrida apresentou o resumo das contas acima indicadas, apenas com a incorrecção de ter considerado o termo do prazo para execução espontânea da administração em 7/3/2010 e não em 17/3/2010 (como declarou a sentença), o que não é relevante porquanto a taxa dos juros indemnizatórios e dos moratórios é a mesma nesta fase (4%) o que não altera o resultado final.

O- E a recorrente percebeu muito bem estes cálculos, só não quer é reconhecer que a mora tem de ser compensada.

P- Na verdade, o tribunal condenou-a depois de muitas vicissitudes do processo, em que a Administração Tributária tentou baralhar o tribunal, misturando esta execução com outra intentada também pela ora recorrida, por causa de outra liquidação anulada (veja-se o ponto 2 do relatório da sentença recorrida e sobretudo o ponto 4.3 do mesmo relatório que termina com um texto em caracteres maiúsculos que põe fim à “mistura de execuções” que a Administração Tributária fez) e que lhe valeu uma condenação como litigante de má fé na outra execução, a n.º 379-A/2000.

Q- O certo é que nunca nos cálculos apresentados houve qualquer incidência de juros de mora sobre juros indemnizatórios, até porque sempre se considerou que todos os juros indemnizatórios pedidos tinham sido pagos com o primeiro cheque, que foi entregue já em fase de execução judicial, tendo *o cálculo sucessivo dos juros de mora incidido sempre sobre a parcela de capital que ficava sempre em falta* porque, nos termos invocados do artigo 785º do Cód. Civil, cada cheque pagava primeiro todos os juros e só depois pagava o capital.

R- E a sentença compreende e transmite bem esta obrigação de pagar o que ainda é devido, condenando no pagamento do valor certo e determinado de 44,32 €.

S- Só que a Administração Tributária em vez de cumprir o que legalmente se lhe impunha - e ainda impõe - preferiu ocupar este Supremo Tribunal com um recurso cujo interesse económico é de 44,32 € (!), usando para o efeito um argumento - a contradição com jurisprudência uniformizada - que não tem qualquer aplicação neste caso concreto mas que era o único que lhe permitia recorrer por um valor tão baixo.

T- A sentença é clara no que toca à condenação da Administração Tributária a pagar os 44,32 € ainda em dívida — pese embora se não lhe refira como capital e faça referência a juros de mora mas nunca dizendo que estes incidem sobre juros indemnizatórios - pelo que nada há a apontar-lhe e por isso deve ser confirmada, condenando-se a AT a proceder ao pagamento da quantia em falta num prazo que se repute razoável.

U- Como se vê do acima exposto, a sentença não contraria qualquer dos acórdãos do Pleno de STA invocados pela recorrente, porque nunca houve cálculo de juros de mora sobre juros indemnizatórios (que se aceita serem juros sucessivos e com uma função semelhante de compensação pelo desapossamento ilegal das quantias entregues ao Estado), tanto mais que, sempre que houve um pagamento da Administração Tributária, ele foi imputado primeiro ao pagamento total dos juros em dívida no momento e só depois a capital, nos termos da lei.

V- Este pagamento sucessivo de juros e de capital é que a recorrente não aceita, mantendo-se na posição de que primeiro paga o capital e depois juros, conforme consta da conclusão B) das suas alegações.

W- Deste modo o presente recurso não tem qualquer fundamento, por não haver na sentença qualquer contradição com jurisprudência uniformizada, pelo que deve ser negado provimento ao recurso, confirmando-se a sentença de 1ª instância, mantendo-se a condenação da recorrente no pagamento da quantia em falta de 44,32 €, como é de lei e de JUSTIÇA!

1.3. O Magistrado do Ministério Público teve vista dos autos e não emitiu parecer.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

1. Por sentença transitada em julgado, proferida em 19/11/2009, no âmbito do Processo de Impugnação que correu os seus termos neste Tribunal sob o n.º 166/2001, foi julgada procedente a impugnação da liquidação de imposto de IRC, referente ao exercício de 1994, efectuada à ora exequente, no montante de Esc. 8.432.440\$00 (€ 42.060,83), a qual foi anulada – sentença proferida nos autos de Impugnação n.º 166/2001 apensos aos presentes autos e que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais.

2. A referida sentença transitou em julgado em 07/12/2009 e o processo de impugnação foi enviado, a título definitivo, ao 1.º Serviço de Finanças da Figueira da Foz em 17/02/2010 - certidão de fls. 91 e termo de remessa de fls. 111 dos autos de Impugnação n.º 166/2001, que aqui se dão por reproduzidos.

3. Esgotado o prazo de execução espontânea da referida sentença, a ora exequente, em 07/09/2010, instaurou os presentes autos de Execução de Sentença - fls. 2 dos autos.

4. Em 17/09/2010 e 15/12/2010, a ora exequente recepcionou os cheques, respectivamente emitidos pela DGCI em 15/09/2009 e 06/12/2010, nos valores, respectivamente, de € **30.625,97** e de € **2.231,21** – “prints” de fls. 64 e fls. 148 dos autos, que aqui se dão por reproduzidos e facto admitido por acordo.

5. Em 27/12/2002, a ora exequente havia pago a quantia global de 24.923,36 correspondente ao montante global da liquidação ora em crise, ao abrigo do disposto no Dec.Lei 248-A /2002 de 14/11 - guia de pagamento de fls. 18 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

3. A decisão sob recurso, proferida no âmbito de processo de execução de julgado instaurado pela SOCIEDADE HOTELEIRA PISCINA PRAIA, LDA na sequência da decisão judicial anulatória do acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 1994, do qual o contribuinte havia pago € 24.923,36 ao abrigo do regime previsto no Dec.Lei n.º 248-A /2002, de 14 de Novembro, julgou que se verificava a inutilidade superveniente da lide face aos pagamentos entretanto realizados pela Administração Fiscal, com excepção do montante de **€ 44,32**, ainda em dívida, condenando, por isso, a Direcção Geral de Impostos a pagar essa quantia à Exequente.

A questão que no presente recurso jurisdicional se coloca é, assim, e desde logo, a de saber se essa quantia de **€ 44,32** resulta de juros indemnizatórios ainda em dívida no montante de € 22,47 e sobre os quais a Mmª Juíza fez incidir juros de mora no montante de € 21,85, porquanto, na óptica do Recorrente, isso implica um erro de julgamento em matéria de direito por se ter feito incidir o pagamento de juros moratórios sobre juros indemnizatórios, em clara violação do disposto no artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária e do artigo 560.º do Código Civil, e em frontal oposição com a jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal Administrativo.

A Recorrida nega, porém, que essa quantia de € 44,32 corresponda a juros indemnizatórios e a juros de mora, advogando que ela é devida por conta do montante de imposto que a Administração tem a obrigação de lhe restituir (€ 24.923,36), já que entende que os pagamentos efectuados (€ 30.625,97 em 17/09/2010 + € 2.231,21 em 15/12/2010) foram realizados por conta, sucessivamente, da indemnização, dos juros e do capital, só devendo fazer-se a imputação do capital em último lugar. Na sua perspectiva, «... quando em 15-9-2010 a recorrida recebeu um primeiro cheque de **30.625,97 €**, este serviu para pagar as seguintes quantias, sucessivamente: **1) - todos os juros indemnizatórios no valor de 7.458,57 € (calculados de 27-12-2002 a 17-3-2010); 2) - todos os juros moratórios vencidos até então no valor de 497,10 € (calculados sobre a totalidade do capital desde 17-3-2010 a 15-9-2010) e, finalmente, 3) - pagou apenas a quantia de 22.670,30 € do capital em dívida porque o cheque não chegou para tudo, ficando por pagar o valor de 2.253,06 € de capital (24.923,36€ - 22.670,30 €), sobre o qual se continuavam a vencer juros moratórios até seu efectivo pagamento. Posteriormente, em 15-12-2010 a Administração Fiscal pagou à recorrida um segundo cheque no valor de **2.231,21 €** (...). Este segundo cheque pagou sucessivamente, primeiro os 22,47 € de juros moratórios (contados sobre 2.253,06 € desde 15-9-2010 até 15-2-2010) e depois o remanescente deste cheque pagou apenas 2.208,74 € do capital ainda em dívida, ficando ainda por pagar 44,32 € de capital (o valor da condenação).».**

Vejamos.

Na petição inicial, apresentada em 7/09/2010, a Exequente pediu a condenação da Executada a restituir-lhe a quantia de € 24.923,36 de imposto que pagara na sequência do acto de liquidação judicialmente anulado, juros indemnizatórios no montante de € 7.431,26 e os juros de mora devidos. Todavia, na pendência destes autos, mais precisamente em 17/09/2010 e em 15/12/2010, a Exequente recebeu os cheques emitidos pela DGI em 15/09/2009 e em 06/12/2010, nos valores, respectivamente, de € 30.625,97 e de € 2.231,21 (no valor total de **€ 32.857,18**), alegando a Administração que assim cumpria a sentença anulatória e o pedido formulado na execução, já que este montante englobava todas as quantias peticionadas (€ 24.923,36 de imposto + € 7.431,26 de juros indemnizatórios + € 502,56 de juros de mora sobre o montante de imposto devido).

A Exequente refutou de imediato essa afirmação, alegando que a quantia total a que tem direito é de **€ 32.879,03** (€ 24.923,36 de imposto + € 7.431,26 de juros indemnizatórios + € 524,41 de juros de mora sobre o montante de imposto, contados até à recepção do 1.º cheque, e não apenas € 502,56 de juros de mora contados até à data da instauração da execução), estando ainda em falta € 44,32, correspondente a imposto que falta restituir, por entender que os pagamentos efectuados pela Administração foram realizados por conta, sucessivamente, da indemnização, dos juros e do capital, só devendo fazer-se a imputação do capital em último lugar. Nesse contexto, considerou que a situação dos pagamentos era a seguinte (cfr. fls. 154):

Capital . . . . .	24.923,36
Juros indemnizatórios . . . . .	7.431,26 (contados de 27-12-2002 a 17/3/2010)
Juros mora . . . . .	524,41 (contados s/ 24,923,36€ de 17-3-2010 a 15-9-2010)
<b>Total . . . . .</b>	<b>32.879,03</b>
<hr/>	
<b>Cheque de 15/09/10 . . . . .</b>	<b>30.625,97</b> (imputado 1º a juros e depois a capital - art.º785º do C.Civil)
Capital ainda em falta . . . . .	<b>2.253,06</b>
Juros mora ainda em falta. . .	<b>22,47</b> (contados s/ 2.253,06)
EM DíVIDA. . . . .	2.275,53
<b>Cheque de 15/12/10 . . . . .</b>	<b>2.231,21</b>
AINDA EM DíVIDA. . . . .	44,32

A sentença recorrida, embora sem desenvolver muito a questão, acolheu claramente a tese da Exequente, sufragando o entendimento de que ela tem direito a juros de mora sobre o montante do imposto a restituir, correspondendo a quantia de € 44,32 (€ 22,47 + € 21,85) a juros de mora calculados sobre os montantes de imposto parceladamente restituídos. Isto é, segundo a decisão, os referidos juros moratórios incidem sobre o montante inicial de imposto (€ 24,923,36) ascendendo ao valor de € 524,41 entre 17/3/2010 (termo do prazo para execução espontânea) e 17/9/2010 (data da recepção do 1.º cheque), permanecendo em dívida, relativamente a esse período, juros no montante de € 22,47. E porque os juros de mora também incidem sobre o montante de imposto de € 2.253,06 que ficou em dívida após esse 1.º cheque, e que têm de ser contados até à data em que ocorreu o remanescente pagamento (em 15/12/2010), estariam em dívida, relativamente a este período, juros de mora no montante de € 21,85. O que tudo somado ascende a € 44,32.

Como se deixou afirmado na sentença, «... a exequente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios (...) bem como tem direito ao pagamento de juros moratórios, calculados desde o termo do prazo de pagamento voluntário até à data do pagamento efectivo. (...)

(...), “in casu” são devidos juros moratórios, contabilizados desde o dia 18/03/2010 até ao dia 17/09/2010 (data em que foi recepcionado, pela exequente, o cheque no montante de € 30.625,97).

Continuam, por isso, a vencer-se juros moratórios sobre a quantia ainda não paga, que a exequente contabiliza em € 2.253,06 (tendo a Direcção de Impostos aceite que eram efectivamente devidos esses juros, mas no montante de € 2.231,21 que pagou em 15/12/2010).

Ora, os referidos juros moratórios, contados sobre a quantia ainda em dívida de € 2.253,06 e desde o dia 17/09/2010 até à data em que ocorreu o remanescente pagamento, no montante de € 2.231,21 em 15/12/2010, contabilizam € 22,47, a que acrescem os juros ainda em dívida, no montante de € 21,85.

Do exposto se conclui que, procede igualmente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e moratórios, nos termos supra enunciados, havendo ainda que pagar-se à exequente, a quantia remanescente de € 44,32.»

No presente recurso, Executada não questionou nem rebate este julgamento, limitando-se a defender que a sentença fez incidir o pagamento de juros moratórios sobre juros indemnizatórios, com o que se teria violado o artigo 102.º, n.º 2, da LGT e o artigo 560.º do Código Civil, e contrariado a jurisprudência uniformizada do STA plasmada no Acórdão do Pleno de 17/06/2009, proferido no processo n.º 0447/07.

Não correspondendo essa afirmação à verdade, e não tendo o Recorrente ensaiado demonstrar o desacerto da fundamentação factual e/ou jurídica da sentença, não pondo, sequer, em crise os concretos motivos que levaram a Meritíssima Juíza a contabilizar esses juros de mora na aludida quantia de € 44,32, deixando-os incólumes, o presente recurso está votado ao insucesso.

Com efeito, constituindo o recurso jurisdicional um meio de impugnação da decisão judicial com vista à sua alteração ou anulação pelo tribunal superior após reexame da matéria de facto e/ou de direito nela apreciada, correspondendo, assim, a um pedido de revisão da legalidade da decisão impugnada com fundamento nos erros ou vícios de que padeça, não podemos deixar de concluir que o presente recurso está votado ao insucesso, já que as alegações e conclusões se revelam completamente ineficazes para suscitar qualquer tipo de censura à decisão recorrida.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012 — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Francisco Rothes* — *João Valente Torrão*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Uma única oposição a várias execuções não apensadas. Excepção dilatória. Impossibilidade de sanção.*

### Sumário:

*I — Porque a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma, funciona como uma contestação à execução fiscal, não pode aquele que foi citado em várias execuções fiscais que não se encontram apensadas deduzir uma única oposição, ainda que os fundamentos por que se opõe sejam os mesmos.*

- II — *Nessa situação, a instauração de uma única oposição constitui excepção dilatória inominada, a determinar o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença (cf. artigos 234.º-A, n.º 1, 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, todos do CPC).*
- III — *No entanto, sempre pode o oponente prevalecer-se do disposto nos artigos 234.º-A e 476.º do CPC, se houve indeferimento liminar; ou do disposto no artigo 289.º do CPC, se houve absolvição da instância.*
- IV — *Relativamente aos pressupostos processuais que visam acautelar, não o interesse das partes, mas o interesse público da boa administração da justiça, não pode funcionar o princípio contido no n.º 3 do artigo 288.º do CPC.*

Processo n.º 802/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Raul Ferreira Lima.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 O Serviço de Finanças de São João da Pesqueira reverteu contra Raul Ferreira Lima (adiante Executado por reversão, Oponente ou Recorrido) diversas execuções fiscais que aí foram instauradas contra a sociedade denominada “Raul Ferreira Lima, Lda.” para cobrança de dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social, Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e coimas.

1.2 O Executado por reversão deduziu oposição contra essas execuções fiscais com fundamento na falta de notificação das liquidações que deram origem às dívidas exequendas dentro do prazo da caducidade, na prescrição das obrigações tributárias e na falta de responsabilidade pelas dívidas exequendas por ausência de culpa pela situação de insuficiência patrimonial da sociedade originária devedora.

1.3 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide no que se refere à dívida proveniente de coima e, quanto às demais dívidas, julgou procedente a oposição com fundamento na prescrição das obrigações tributárias.

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:

«

A) Visa o presente recurso sentença de 2011/05/23, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, na parte em que a mesma é omissa relativamente ao conhecimento de excepção dilatória inominada;

B) A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas constitui excepção dilatória inominada, nos termos dos artigos 493º e 494º do CPC; a qual determinaria o indeferimento liminar da oposição, nos termos do art.º 234-A do CPC;

C) O não conhecimento, nos termos do art.º 495º do CPC, da excepção dilatória constitui nulidade da sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC;

D) Por via da omissão supra referida, foram proferidas erróneas decisões relativamente às dívidas relativas ao IRC de 1997 e IRS de 1998 e 1999;

E) No primeiro caso, por errónea aplicação do art.º 297º do Código Civil, pois que aplica o prazo prescricional de 10 anos previsto no CPT; quando, no momento relevante para a determinação do prazo a aplicar (o da entrada da lei nova – LGT), faltaria menos tempo face a esta para tal prazo se completar;

F) Relativamente às dívidas referidas em D), por não considerar a citação do oponente, a que alude a alínea G) dos factos provados, como facto interruptivo, nos termos do n.º 1 do art.º 49º da LGT e 3 do art.º 48º do mesmo diploma;

G) Não operando, aqui, a norma do n.º 2 do art.º 49º da LGT, pois que a paragem do processo (por força da dedução da oposição) é facto imputável ao próprio contribuinte.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso julgando, em consequência, nula a dita sentença recorrida, com as legais cominações» (1).

1.6 O Recorrido contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença recorrida mediante alegação que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1ª) Em matéria de alegações [o Recorrido refere-se às alegações que antecedem a sentença, onde a Recorrente sustenta ter suscitado a questão de ter sido deduzida uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas], aplica-se, de forma subsidiária e analogicamente, o raciocínio



que preside à obrigação de alegar fundamentos e formular conclusões vigente para o regime processual civil de recursos;

2ª) Tal significa que a recorrente deveria ter começado por expor todas as suas razões, ou seja, enunciar os fundamentos da sua posição, para de seguida, e de forma sintética, formular conclusões em que resume as razões do pedido;

3ª) As alegações e conclusões apresentadas não abordam qualquer questão de Direito excepcional, não foi identificada qualquer norma jurídica violada, pelo que não merecia apreciação pelo Tribunal “a quo” a matéria acabada de referir.

4ª) Nos termos do artigo 289º, n.º 2, bem como ao abrigo das disposições combinadas dos artigos 234º-A e 476º, todos do Código de Processo Civil, poderia o oponente suprir uma dedução de uma única oposição mediante a apresentação das novas oposições autónomas;

5ª) Todas as dívidas tributárias exequendas se encontravam prescritas;

6ª) A apresentação de oposição corresponde ao exercício de um direito processual e constitucional do contribuinte que não constitui facto imputável ao mesmo pela paragem do processo.

7ª) Mesmo que não tivesse ocorrido prescrição das dívidas exequendas, o recorrido jamais poderia ser responsabilizado pelo pagamento das mesmas porquanto se não encontraria preenchido o requisito da culpa do devedor subsidiário pela diminuição do património da sociedade devedora para a satisfação dos créditos fiscais.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente, por não provado, mantendo-se a decisão recorrida.

Todavia, Vs Ex.as, decidindo, farão inteira e sã JUSTIÇA».

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 revogada a sentença recorrida e proferido acórdão que declare a inexistência de nulidade da sentença, a procedência da excepção dilatória inominada (por ter sido deduzida uma única oposição a diversas execuções fiscais não apensadas) e a absolvição da Fazenda Pública da instância. Isto, com a seguinte fundamentação:

«1. A recorrente Fazenda Pública não suscitou a questão da excepção dilatória inominada, consistente na dedução de oposição contra diversas execuções fiscais não apensadas, na contestação nem nas alegações de direito.

A sentença não enferma de nulidade por omissão de pronúncia, porque a questão não foi submetida à apreciação do tribunal (art. 660º n.º 2 CPC; art. 125º n.º 1 CPPT)

Sem embargo a sentença pode ser afectada por erro de julgamento, se decidir do mérito da causa com desconsideração de eventual excepção dilatória de conhecimento officioso (art. 495º CPC; acórdãos STA-SCT 28.05.2003 processo n.º 1757/02, 8.07.1999 processo n.º 23 281)

2. O objecto do recurso está delimitado na 1ª conclusão das alegações (art. 684º n.º 3 CPC/art. 2º alínea e) CPPT)

Foi deduzida oposição pelo recorrido, na qualidade de responsável subsidiário, contra seis execuções fiscais (PEF), das quais apenas duas se encontram apensadas (probatório als. A) e B))

A decisão de apensação de PEF pendentes inscreve-se na competência do órgão da execução fiscal, que apreciará a sua conveniência e oportunidade, devendo fazê-lo quando as execuções se encontrarem na mesma fase (art. 179º n.ºs 1/2 CPPT)

No caso concreto não compete ao tribunal substituir-se ao oponente na escolha dos processos de execução fiscal aos quais se deve reportar a oposição, tanto mais que a dedução é tempestiva quanto a todos (cf. probatório al.G); fundamentação II III Da Tempestividade)

A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais não apensadas constitui excepção dilatória inominada que obsta ao conhecimento do mérito da acusa e determina a absolvição da instância (arts. 288º n.º1 alínea e), 493º n.ºs 1 e 2/art.2º alínea e) CPPT; no sentido propugnado acórdãos STA-SCT 14.09.2011 processo n.º 242/11, 9.09.2009 processo n.º 521/09,5.12.2007 processo n.º 795/07)

Sem embargo, o autor pode apresentar novas petições de oposição (contra as execuções fiscais apensadas e contra cada uma das execuções fiscais não apensadas) no prazo de 30 dias, a contar do trânsito em julgado do acórdão que confirme a decisão de absolvição da instância, considerando-se as petições apresentadas na data da apresentação em juízo da primeira petição (arts. 288º n.º 1 al.e) e 289º n.º 2 CPC/art. 2º alínea e) CPPT)».

1.8 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.9 As questões suscitadas pela Recorrente e que ora cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida

- enferma de nulidade por omissão de pronúncia, na medida em que não conheceu da questão relativa à dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais não apensadas (cfr. conclusões A) a C)); na negativa,

- fez correcto julgamento quando julgou prescritas as obrigações tributárias (cfr. conclusões D) a G)).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A factualidade encontra-se fixada nos seguintes termos:

#### «II I FACTOS PROVADOS

Compulsados os autos, analisada a prova documental, dão-se como provados os seguintes factos:

A) A Fazenda Pública instaurou os autos de execução fiscal n.ºs 2631-96/100243.0 em 11/11/1996, 2631-94/160121.0 em 20/12/1994 e apenso 2631-00/100249.0 em 13/06/2000, 2631-99/100325.9 em 01/10/1999, 2631-01/100171.0 em 23/10/2001 e 2631-00/100123.0, contra a Sociedade “Raul Ferreira Lima. Lda.”, para cobrança coerciva de dívidas de Contribuições à Segurança Social do período de 07/96, de IRC dos anos de 1991 e 1997, de IVA e Juros Compensatórios do ano de 1995, de Coimas e Custas Processuais do ano de 1993 e de IRS dos anos de 1998 e 1999, no montante global de €72.259,06, conforme entre outros os docs, de fls. 65 e 66, 91 a 118 aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais documentos que de seguida se indicarão;

B) Dos processos executivos mencionados em A) apenas o 2631-94/160121.0 e 2631-00/100249.0 se encontram apensos, cuja apensação ocorreu em 10/10/2003, tendo os demais seguido a sua tramitação autónoma, com outras tantas citações, vide fls. 65 e 96 dos autos;

C) Nos processos executivos n.ºs 2631-00/100249.0 e 2631-01/100171.0 foi efectuada a citação da sociedade executada em 13/06/2000 e 23/10/2001, respectivamente, não tendo sido realizada qualquer outra diligência em todos os processos executivos referidos em A) até ao mandado de penhora e apensação (2631-94/160121.0 e apenso 2631-00/100249.0) ambos com data de 10/10/2003, cfr fls. 94 e seguintes dos presentes autos;

D) Conforme Auto de Diligências junto aos autos executivos constatou-se a inexistência de bens penhoráveis pertencentes à sociedade devedora originária, vide fls. 65 dos presentes autos;

E) O oponente tendo sido notificado, nos vários processos executivos identificados em A), para exercer o seu direito de audiência prévia, não o fez, cfr. fls. 33, 37, 41, 45, e 49 dos autos;

F) Por despachos de 27/11/2003 do Chefe do Serviço de Finanças de S. João da Pesqueira em regime de substituição foi ordenada a reversão da execução contra o subsidiário responsável, o ora oponente Raul Ferreira Lima, vide fls. 34, 38, 42, 46 e 50 dos autos;

G) O Oponente foi citado da reversão em todos os mencionados processos executivos em 28/11/2003, cfr. fls. 36, 40, 44, 48, 52 e 65 dos presentes autos;

H) A sociedade executada em 20/11/1996 aderiu ao Decreto-Lei n.º 124/96 de 10/08, designado de “Plano Mateus”, o qual abrangeu apenas as dívidas de IRC do ano de 1991 (processo executivo n.º 2631-94/160121.0), tendo a mesma sido notificada por ofício n.º 4067 de 18/02/1997 da Direcção de Finanças de Viseu do seu deferimento, por despacho de 18/02/1997 do Director Distrital de Finanças, devendo a mesma proceder ao pagamento de 24 prestações mensais e iguais, com início em Janeiro de 1997, vide fls. 11 e 12 dos autos;

I) A executada efectuou o pagamento de 17 prestações, entrando em incumprimento em 01/07/1998, ficando em falta 7 prestações, cfr. fls. 229 dos autos;

J) Por despacho de 15/07/2003 do Chefe do Serviço de Finanças de S. João da Pesqueira foi a sociedade devedora originária excluída do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10/08 por incumprimento prolongado, de que foi notificada em 30/07/2003, vide fls. 229, 230 e 231 dos autos;

K) A dívida exequenda e respectivo acrescido do processo n.º 2631-00/100123.0 foi paga em 20/01/2004, cfr. fls. 65 dos autos;

L) O Oponente apresentou, em 06/01/2004, no Serviço de Finanças de S. João da Pesqueira a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos, vide carimbo apostado a fls. 2 destes autos.

#### II II Factos não provados

Não se provou a culpa do aqui oponente na diminuição do património da devedora originária. O demais traduz-se em meras asserções e considerações pessoais do Exequente ou conclusões de facto e/ou direito».

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 DA OMISSÃO DE PRONÚNCIA

A Recorrente começa por arguir a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, sustentando que nela não se conheceu, como se devia ter conhecido, da questão da dedução de uma única oposição a várias execuções fiscais que não se encontram apensadas.

O Recorrido sustenta que não se verifica a invocada nulidade da sentença, uma vez que a Fazenda Pública não suscitou a questão em sede de contestação – como resulta do art. 2.º daquele articulado, em que «define, especificadamente, os três fundamentos da sua oposição: - caducidade do direito à liquidação, - prescrição da dívida exequenda, - falta de culpa ou responsabilidade na insuficiência do património da devedora», – nem em sede de alegações prévias à sentença – onde, apesar de na alínea A) das conclusões se afirmar que «[o] oponente vem deduzir oposição cumulativa relativamente a seis processos de execução fiscal», não se vislumbra nas alegações qualquer fundamento ou razão relativa a esse facto nem dele foi retirada qualquer conclusão.

Também o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo entendeu que não se verifica a nulidade por omissão de pronúncia porque a questão não foi suscitada para apreciação ao tribunal.

Vejamos:

É pacífico que a falta de pronúncia sobre questões do conhecimento oficioso que não tenham sido suscitadas não determina a nulidade por omissão de pronúncia, a qual só se verifica quando o tribunal viola o dever processual que tem relativamente às partes, de se pronunciar sobre todas as questões que por elas lhe foram colocadas, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (cfr. art. 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e art. 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC)).

Assim, «embora o tribunal tenha também dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes (parte final do n.º 2 do art. 660.º do CPC) a omissão de tal dever não constituirá nulidade, mas sim um erro de julgamento» (2).

Cumpre, pois, antes do mais, indagar se a questão em causa – da verificação da excepção dilatória por ter sido deduzida uma única oposição a várias execuções fiscais não apensadas – foi colocada pelas partes ao Tribunal.

No item 6.º da contestação (a fls. 85 a 87), a Fazenda Pública deixou escrito: «Como se infere da informação oficial de fls. 65 dos autos, as dívidas, objecto de execução fiscal, correspondem aos processos executivos n.ºs 04/900028.3 e aps (procº executivo 94/160121.0 e 00/100249.0) já que as demais seguem em processos autónomos, e dizem respeito aos anos de 1991, 1993, 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999»

Nas alegações que apresentou (a fls. 155 a 159) após a produção da prova e antes da sentença (ao abrigo do disposto no art. 120.º do CPPT, aplicável ao processo de oposição à execução fiscal por força do art. 211.º, n.º 1, do mesmo Código), a Fazenda Pública referiu na conclusão que sujeitou à alínea A), que «[o] oponente vem deduzir oposição cumulativa relativamente a seis processos de execução fiscal».

Salvo o devido respeito, nem na contestação, e muito menos nas alegações pré-sentenciais (onde nem sequer há referência ao facto de parte das execuções fiscais não estarem apensadas), vislumbramos que tenha sido suscitada questão alguma relativamente à dedução de uma única oposição relativamente a execuções fiscais não apensadas. A Fazenda Pública nunca manifestou desacordo com essa prática, nem lhe assacou qualquer ilegalidade. A mera afirmação da circunstância factual, desacompanhada de um pedido correspondente, designadamente o de que fosse julgada verificada a consequente excepção dilatória, não integra qualquer questão.

Na verdade, «[o] conceito de «questões» abrange tudo quanto diga respeito à conclusividade ou inconclusividade das excepções e da causa de pedir e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem», pelo que «[p]ara 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 existam divergências, formulado com base em alegadas razões de facto ou de direito» (3).

Assim, porque a questão não foi suscitada pelas partes ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu antes da sentença, podemos afirmar seguramente que não se verifica a invocada nulidade.

Mas o facto de a Recorrente ter suscitado a questão sob a veste da nulidade da sentença, não impede, como deixámos já dito, que dela se conheça enquanto erro de julgamento, caso se considere que a lei obsta à dedução de uma única oposição a várias execuções fiscais não apensadas.

É essa questão que passaremos a apreciar.

### 2.2.2 DA DEDUÇÃO DE UMA ÚNICA OPOSIÇÃO A VÁRIAS EXECUÇÕES FISCAIS NÃO APENSADAS

Esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo já várias vezes se pronunciou sobre esta questão, considerando que não é admissível deduzir uma única oposição a várias execuções fiscais que não estejam apensadas (4).

Desde logo, por força da natureza da oposição à execução fiscal. Como tem vindo a afirmar a doutrina, «[c]onquanto a *oposição* apresente a *fisionomia* de uma acção, instaurada pela apresentação duma *petição* inicial, a verdade é que ela funciona como contestação. O seu fim é impugnar a própria execução fiscal; daí o nome de oposição» (5) e «a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente» (6).

Assim, afigura-se-nos insustentável a dedução de uma única oposição contra execuções fiscais que não estejam apensadas. Por certo, ninguém sustentará que possam contestar-se diversas acções que corram separadamente contra o mesmo réu mediante uma única contestação, ainda que instauradas pelo mesmo autor e com idêntica fundamentação.

A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas constitui uma razão obstativa do conhecimento do mérito e, por isso, uma excepção dilatória (7), nos termos do art. 493.º, n.ºs 1 e 2, do CPC; excepção dilatória inominada, porque não consta do elenco meramente

exemplificativo do art. 494.º do mesmo Código. Essa exceção, porque evidente, se detectada na fase liminar, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do art. 234.º-A, n.º 1, sem prejuízo do recurso à faculdade concedida pelo art. 476.º, ambos do CPC. Se não detectada liminarmente, a exceção dilatória deve ser conhecida na sentença, dando origem à absolvição da instância, nos termos do disposto nos arts. 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, do CPC, sempre sem prejuízo da faculdade concedida pelo art. 289.º, n.º 2, do mesmo Código<sup>(8)</sup>.

É certo que nem sempre a verificação de uma exceção dilatória deverá conduzir à decisão de absolvição da instância, atento o disposto no art. 288.º, n.º 3, do CPC, preceito introduzido pela reforma de 1995/1996<sup>(9)</sup> e que dispõe: «As exceções dilatórias só subsistem enquanto a respectiva falta ou irregularidade não for sanada, nos termos do n.º 2 do artigo 265.º; ainda que subsistam, não terá lugar a absolvição da instância quando, destinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da exceção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deve ser integralmente favorável a essa parte». Trata-se de «um regime francamente inovador», que surge por razões de «economia processual decorrentes da necessária prevalência das decisões de fundo sobre as de mera forma – ultrapassando os obstáculos a uma verdadeira composição do litígio, fundados numa visão puramente lógico-conceptualista do processo»<sup>(10)</sup>.

Significa isto que, por força do citado art. 288.º, n.º 3, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo judicial tributário (cf. art. 2.º, alínea e), do CPPT), a verificação de uma exceção dilatória não suprida não conduz inexoravelmente à absolvição da instância: se o pressuposto processual em causa se destinar à tutela do interesse de uma das partes, desde que se não verifique qualquer outra circunstância impeditiva do conhecimento do mérito e se a decisão a proferir dever ser inteiramente favorável à parte em cujo interesse o pressuposto foi estabelecido, o juiz poderá, no momento da apreciação da exceção, conhecer do mérito da causa. Visa-se, assim, assegurar a prevalência dos critérios de justiça material sobre os critérios de justiça formal, tendo sempre presentes também razões de economia processual.

Impõe-se, pois, indagar dos interesses que a referida exceção dilatória inominada visa tutelar.

A generalidade dos pressupostos processuais visa acautelar os interesses das partes, ou seja, assegurar que a parte possa defender convenientemente os seus interesses em juízo (quando autor) e não seja indevidamente incomodada com a propositura de acções inúteis ou destituídas de objecto (quando réu). É para estas situações que o art. 288.º, n.º 3, 2.ª parte, do CPC, estipula que, ainda que a exceção dilatória subsista, não deverá ser proferida a absolvição da instância quando, destinando-se o pressuposto em falta a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da sua apreciação, a que se conheça do mérito da causa e a decisão possa ser integralmente favorável a essa parte.

Mas os pressupostos processuais podem ter como escopo acautelar, não o interesse das partes, mas o interesse público da boa administração da justiça, e, neste caso, já não pode funcionar o princípio da sanção contido no n.º 3 do art. 288.º do CPC.

No caso *sub judice*, a exigência de que seja deduzida uma oposição relativamente a cada execução fiscal que não esteja apensada, não visa tutelar o interesse das partes, designadamente o do oponente; visa, isso sim, assegurar o interesse público da boa administração da justiça, sabido que se pode tornar inviável para o tribunal apreciar uma contestação a diversas execuções que não estão apensadas e que até podem estar em fase processuais completamente distintas, eventualmente, até em serviços de finanças diferentes, bem como lhe será impossível, a final, dar cumprimento ao disposto no art. 213.º do CPPT, que prescreve que a oposição, quando terminada, deverá ser apensada ao processo de execução fiscal.

Afastada que ficou a possibilidade da sanção da exceção dilatória, não nos resta senão, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando verificada a exceção dilatória inominada da ilegal dedução de uma única oposição contra execuções fiscais não apensadas, absolver a Fazenda Pública da instância.

Relembramos apenas que o direito de defesa do Oponente não ficará comprometido, pois que sempre poderá valer-se da faculdade que lhe concede o art. 289.º, n.º 2, do CPC.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Porque a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma, funciona como uma contestação à execução fiscal, não pode aquele que foi citado em várias execuções fiscais que não se encontram apensadas deduzir uma única oposição, ainda que os fundamentos por que se opõe sejam os mesmos

II - Nessa situação, a instauração de uma única oposição constitui exceção dilatória inominada, a determinar o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença (cf. arts. 234.º-A, n.º 1, 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, todos do CPC).

III - No entanto, sempre pode o oponente prevalecer-se do disposto nos arts. 234.º-A e 476.º do CPC, se houve indeferimento liminar, ou do disposto no art. 289.º do CPC, se houve absolvição da instância.

IV - Relativamente aos pressupostos processuais que visam acautelar, não o interesse das partes, mas o interesse público da boa administração da justiça, não pode funcionar o princípio contido no n.º 3 do art. 288.º do CPC.

### 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, julgando verificada a excepção dilatória inominada da ilegal dedução de uma única oposição contra execuções fiscais não apensadas, absolver a Fazenda Pública da instância.

Custas pelo Recorrido em 1.ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

(<sup>2</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 11 ao art. 125.º, pág. 365, com indicação de jurisprudência.

(<sup>3</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotação 10 b) ao art. 125.º, págs. 363/364.

(<sup>4</sup>) Por mais recentes, vejam-se os seguintes acórdãos, indicados pelo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo no seu parecer:

de 5 de Dezembro de 2007, proferido no processo com o n.º 795/07, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2007/32240.pdf>), págs. 1744 a 1746, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3ddcd1143d9b4bc8802573b40043cca7?OpenDocument>;

de 9 de Setembro de 2009, proferido no processo com o n.º 521/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Novembro de 2009

(<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32230.pdf>), págs. 1267 a 1269, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/35c7d673c0b5dbdd802576380056fcc3?OpenDocument>;

de 14 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 242/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6a6aeb242bfdd8688025791200508640?OpenDocument>.

(<sup>5</sup>) ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, Almedina, 4.ª edição, anotação 2 ao art. 285.º, pág. 603.

(<sup>6</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 2 ao art. 203.º, pág. 428, com indicação de jurisprudência.

(<sup>7</sup>) A excepção dilatória, segundo MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, pág. 129, consiste na «carguição de quaisquer irregularidades ou vícios de natureza processual que faz obstáculo - se não for sanada, quando a lei o consinta - à apreciação do mérito da causa (bem ou mal fundado na pretensão do autor; procedência ou improcedência da acção) no processo de que se trata ou pelo tribunal onde ela foi proposta».

(<sup>8</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 12 ao art. 206.º, págs. 543 a 545, que considera juridicamente adequadas estas soluções.

(<sup>9</sup>) Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, e n.º 180/96, de 25 de Setembro.

(<sup>10</sup>) Cf. o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Sumário:

*O juízo sobre a culpa a que alude o artigo 24º da LGT apenas poder ser extraído por tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto.*

Processo n.º 806/11-30.

Recorrente: João Manuel da Silva Pinto Correia.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. José Manuel da Silva Pinto Correia, devidamente identificado nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 30/12/2010, que julgou improcedente a oposição deduzida à execução fiscal n.º 2690200601002791 instaurada pelos Serviços

de Finanças de Tarouca contra “Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário, Lda, e que contra ele reverteu, para cobrança coerciva de dívidas do IVA do ano de 2004 e coimas de 2006, na quantia de 10 727,44€.

Nas alegações, conclui o seguinte:

1. O oponente provou por testemunhas, que a insuficiência de património não lhe pode ser imputável. Assim provou:

2. O que está em causa, é saber se a devedora principal tinha ou não bens para pagamento do imposto e se não os tinha, a culpa é imputável ou não ao oponente.

3. Sucede que o oponente apenas tinha duas viaturas mas nenhuma delas é susceptível de penhora, uma vez que as mesmas têm reserva de propriedade a favor da GE Consumer Finance IFIC - Instituição Financeira de Crédito, S.A., vide facto descrito em E), do ponto II I Factos Provados;

4. Assim sendo, não custa a admitir, que o oponente não pode ter culpas do património ser insuficiente, para cumprir com as ditas obrigações tributárias.

5. Pois, apenas tinha as viaturas usadas para transporte do pessoal.

6. Isto a sentença deu como provado.

7. Diferente podia ser a posição numa actividade de capital intensivo, sujeita a amortizações ou reintegrações.

8. Mas impossível numa actividade de mão-de-obra intensiva.

9. Sendo que é este o ponto de discussão e não o comportamento quanto ao crédito ou não da escrita comercial.

10. Pelo que não custa a admitir, que não foi por culpa do oponente, que o património se tomou insuficiente para o cumprimento das obrigações tributárias, conforme art. 23º da LGT.

11. Em conclusão: O oponente não tem culpa de a devedora originária não ter bens para cumprir com as dívidas tributárias, cf. artº 24º da LGT.

1.1. Não houve contra-alegações

1.2. O Ministério Público, notificado para o efeito, não se pronunciou sobre o recurso.

2. A sentença deu como provados os seguintes factos:

A) A Fazenda Pública instaurou em 2006, execução fiscal n.º 2690200601002791 e apensos, instaurada para cobrança coerciva de dívidas de IVA do ano de 2004 e coimas de 2006, na quantia de € 10.727,44, contra “Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário Lda.” - conforme ponto 4 da informação de fls. 18. 19 e certidões de dívida de fls. 10 e 11;

B) O Órgão de Execução fiscal, em 30-01-2007 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: João Manuel da Silva Pinto Correia... 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*”, vide informação de fls. 20 e 21;

C) Aludindo à informação vinda de referir em 27.02.2007 foi proferido o seguinte despacho: “... e estando concretizada a audição dos responsáveis subsidiários prossiga-se com a reversão contra João Manuel da Silva Pinto Correia.: na qualidade de responsável subsidiário...” “que foi comunicado ao Oponente em 01-03-2007, cfr. docs de fls. 22 a 27;

D) O Oponente apresentou, em 3 de Abril de 2007, a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos, mas foi remetida, via postal, no dia anterior, vide carimbo apostado a fls. 1 da petição inicial, correspondente a fls. 4 e docs. de fls. 37 e 38;

E) A originária devedora exercia a actividade de “Seleção e colocação de pessoal”, à qual corresponde o CAE 74 500, não possuindo património em seu nome. Refira-se que, não obstante constarem em nome do aqui oponente dois veiculos, nenhum deles é susceptível de penhora, uma vez que os mesmos têm reserva de propriedade a favor da GE Consumer Finance IFIC - Instituição Financeira de Crédito, S.A., Cfr. pontos 1 e 7 da informação de fls. 18 e 19 e depoimento da testemunha Ana Luisa Vaz Pires Salgado que foi TOe daquela devedora;

F) 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, vide depoimento das primeiras cinco testemunhas, as quais, nesta parte, demonstraram conhecer o Oponente e demais sócios, pois que ou foram Toe trabalhadores da originária devedora ou empresa que a antecedeu, a Meixonorte.

3. Como resulta das conclusões acima transcritas, a única questão que vem em recurso é a determinação da culpa do oponente pela insuficiência do património da sociedade devedora originária.

A sentença decidiu que “apesar do esforço argumentativo e probatório desenvolvido pelo Oponente entendemos que não foi suficiente para ilidir a presunção de culpa que recai sobre os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada».

O recorrente não concorda com esse juízo, alegando que “provou por testemunhas que a insuficiência de património não lhe pode ser imputável”; que “não foi por culpa do oponente, que o património se tomou insuficiente para o cumprimento das obrigações tributárias”; e que “não tem culpa da devedora originária não ter bens para cumprir”.

Nos termos em que o recurso vem fundamentado, desde logo, se levanta a questão da competência deste Tribunal para dele conhecer, como de resto já se verificou nos recursos n.º 805/11, 657/11 e 807/11 relativos à mesma devedora originária e mesmos responsáveis subsidiários.

É que, a apreciação ou determinação da existência de culpa sem que para tal seja necessário interpretar normas legais ou recorrer à sensibilidade do julgador, constitui matéria de facto da exclusiva competência das instâncias. Assim tem decidido este Supremo Tribunal: “o juízo sobre a culpa a que alude o artigo 13.º do CPT apenas poder ser extraído por tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto” (cfr. Ac. do STA de 16/5/2001, rec n.º 24499; e Acs. de 28/11/2001, rec n.º 026343; de 29/1/2003, rec n.º 01647/02, e de 6/7/2011, rec n.º 0391/11, todos no site www.dgsi.pt).

De igual modo, no mais recente acórdão sobre esta matéria, num caso em tudo idêntico ao dos autos, se sumariou que «constitui questão de facto não só a discordância sobre a matéria de facto levada ao probatório e sobre a suficiência ou insuficiência da prova produzida, como, também a divergência sobre as ilações ou juízos de facto que o julgador extrai dos factos fixados» e que «contestando o recorrente o juízo de culpa que a decisão recorrida lhe imputa na insuficiência do património social da devedora originária, deste modo questionando a conclusão ou ilação de facto extraída pelo julgador, a questão controvertida não se resolve mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, implicando, antes, a necessidade de dirimir uma questão de facto» (cfr. Ac. de 26/10/2011, rec. n.º 805/11).

Na verdade, não se trata de averiguar a culpa decorrente de inobservância de preceitos legais e regulamentares, mas da inconsideração ou falta de atenção à situação patrimonial da empresa. Em rigor, o que está em causa é saber se foi provada a culpa do oponente na insuficiência do património da empresa, questão probatória que não se deve confundir sequer com a questão de facto em que se deve integrar aquela falta de diligência.

Ora, este Supremo apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quando estiver em causa *matéria exclusivamente de direito* (cfr. art. 26.º, alínea b) do ETAF, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003 de 31/12 e n.º 1 do artigo 280.º do CPPT).

Assim sendo, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo Sul (art. 38.º, alínea a) do ETAF).

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em declarar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo Norte, para o qual o recorrente poderá requerer a remessa do processo, nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Sumário:

*O juízo sobre a culpa a que alude o artigo 24.º da LGT apenas poder ser extraído por tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto.*

Processo n.º: 807/11-30.

Recorrente: António do Carmo dos Santos Correia.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social — Viseu.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — António do Carmo dos Santos Correia, devidamente identificado nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 29/10/2010, que julgou im-

procedente a oposição deduzida à execução fiscal n.º 182690200601002791 instaurada pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) contra “Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário, Lda, e que contra ele reverteu, para cobrança coerciva de contribuições da segurança social do ano de 2004.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte

1 — Desde logo, existe errónea qualificação na sentença, em “I Relatório”;

2 — Pois, nos autos em causa, consta o processo de execução fiscal n.º 1801200501006525 e não de execução com o n.º 182690200601002791, conforme se pode ver em A), do ponto “II I Factos provados”, do título “II Fundamentação”.

3 — Pelo que deve ser reparado o erro descrito.

4 — O oponente provou por testemunhas, que a insuficiência de património não lhe pode ser imputável. Assim provou:

5 — Que o oponente era trabalhador, preocupado com os seus trabalhadores, controlando o trabalho que estes faziam — cf. Facto descrito em D), do ponto “II I Factos Provados”;

6 — Sendo que devia ficar provado, que a devedora principal “Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário, Lda.”, não podia ter património para cumprir com as dívidas contributivas.

7 — Pois, tendo tido, para além das dívidas contributivas, dívidas tributárias (IRC e IVA dos anos de 2002 e 2004, IRC de 2004), resultantes das correcções técnicas e indiciárias efectuadas pela Administração Tributária, no âmbito de uma acção de inspecção (cf. processo de oposição n.º 1226/06.9BEVIS), onde irá buscar o dinheiro, para pagar as imensas dívidas contributivas e tributárias?

8 — Pois, com resultados tão baixos, tem como consequência, a inexistência de meios financeiros, sobretudo numa actividade de mão-de-obra intensiva, como é o caso.

9 — Diferente podia ser a posição numa actividade de capital intensivo, sujeita a amortizações ou reintegrações.

10 — Mas impossível numa actividade de capital intensivo.

11 — Pelo que não custa a admitir, que não foi por culpa do oponente, que o património da devedora principal se tomou insuficiente para o cumprimento das obrigações tributárias, conforme art. 23º da LOT.

12 — O oponente não tem culpa de a devedora originária não ter bens para cumprir com as dívidas tributárias, cf. art. 24º da LOT.

1.2 — Não houve contra-alegações

1.3 — O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2 — A sentença deu como provados os seguintes factos:

a) A Secção de Processos de Viseu, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, instaurou em 2005-10-21, execução fiscal n.º 1801200501006525, instaurada para cobrança coerciva de contribuições da SS do ano de 2004, na quantia de € 109 914,80, contra “Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário Lda.”, conforme Os 3 e 4, aqui dadas por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais documentos e folhas do processo que doravante se referirão;

b) O Órgão de Execução fiscal, em 26-04-2006 lavrou informação onde consignou para além do mais: “*constando-se que a executada não possuía quaisquer bens... Nos termos do artigo 153.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, Dever-se-á chamar à execução os responsáveis subsidiários... In caso a reversão deve ser efectuada contra António do Carmo dos Santos Correia... Na sequência da informação vinda de referir, que originou notificação para os responsáveis subsidiários exercerem o direito de audição prévia, em 29.06.2006 foi proferido despacho a reverter a execução contra António do Carmo dos Santos Correia na qualidade de responsável subsidiário com fundamento na inexistência de bens penhoráveis e exercício da gerência no período ora em execução, cfr. docs. de fls. 7 a 17;*

c) O Oponente apresentou, em 1 de Setembro de 2006, a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos, vide fls. 21;

d) 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 Meixonorte.

3 — Como resulta das conclusões acima transcritas, a única questão que vem em recurso é a determinação da culpa do oponente pela insuficiência do património da sociedade devedora originária.

A sentença decidiu que “apesar do esforço argumentativo e probatório desenvolvido pelo Oponente entendemos que não foi suficiente para ilidir a presunção de culpa que recai sobre os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada».

O recorrente não concorda com esse juízo, alegando que “provou por testemunhas que a insuficiência de património não lhe pode ser imputável”; que “deveria ser provado que a devedora principal



não podia ter património para cumprir com as dívidas tributárias”; e que “não tem culpa da devedora originária não ter bens para cumprir”.

Nos termos em que o recurso vem fundamentado, desde logo, se levanta a questão da competência deste Tribunal para dele conhecer, como de resto já se verificou nos recursos n.º 805/11, 657/11 e 806/11 relativos à mesma devedora originária e mesmos responsáveis subsidiários.

É que, a apreciação ou determinação da existência de culpa sem que para tal seja necessário interpretar normas legais ou recorrer à sensibilidade do julgador, constitui matéria de facto da exclusiva competência das instâncias. Assim tem decidido este Supremo Tribunal: “*o juízo sobre a culpa a que alude o artigo 13.º do CPT apenas poder ser extraído por tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto*” (cfr. Ac. do STA de 16/5/2001, rec n.º 24499; e Acs. de 28/11/2001, rec n.º 026343; de 29/1/2003, rec n.º 01647/02, e de 6/7/2011, rec n.º 0391/11, todos no site www.dgsi.pt).

De igual modo, no mais recente acórdão sobre esta matéria, num caso em tudo idêntico ao dos autos, se sumariou que «*constitui questão de facto não só a discordância sobre a matéria de facto levada ao probatório e sobre a suficiência ou insuficiência da prova produzida, como, também a divergência sobre as ilações ou juízos de facto que o julgador extrai dos factos fixados*» e que «*contestando o recorrente o juízo de culpa que a decisão recorrida lhe imputa na insuficiência do património social da devedora originária, deste modo questionando a conclusão ou ilação de facto extraída pelo julgador, a questão controvertida não se resolve mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, implicando, antes, a necessidade de dirimir uma questão de facto*» (cfr. Ac. de 26/10/2011, rec. n.º 805/11).

Na verdade, não se trata de averiguar a culpa decorrente de inobservância de preceitos legais e regulamentares, mas da inconsideração ou falta de atenção à situação patrimonial da empresa. Em rigor, o que está em causa é saber se foi provada a culpa do oponente na insuficiência do património da empresa, questão probatória que não se deve confundir sequer com a questão de facto em que se deve integrar aquela falta de diligência.

Ora, este Supremo apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quando estiver em causa *matéria exclusivamente de direito* (cfr. art. 26.º, alínea b) do ETAF, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003 de 31/12 e n.º 1 do artigo 280.º do CPPT).

Assim sendo, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo Sul (art. 38.º, alínea a) do ETAF).

4 — Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em declarar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo Norte, para o qual o recorrente poderá requerer a remessa do processo, nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição. Excepções dilatórias. Forma de processo*

### Sumário:

- 1— *A absolvição do réu da instância ocorre quando se extingue a relação jurídica processual sem que haja decisão sobre a relação jurídica substancial, deixando esta intacta, por o tribunal se ter visto na impossibilidade de conhecer do mérito da causa, enquanto a absolvição do pedido pressupõe que o pedido tenha sido efectivamente apreciado e ficado definitivamente assente que o autor não tem razão.*
- 2 — *As excepções dilatórias determinam a absolvição da Fazenda Pública da instância e nunca absolvição do pedido ou improcedência da oposição.*
- 3 — *O erro na forma de processo consiste em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, pelo que o acerto ou o erro na forma de processo tem de ser aferido pelo pedido formulado na acção.*
- 4 — *Se o Oponente formula unicamente, de forma clara e expressa, o pedido de que «seja declarada a extinção da execução fiscal com todas as consequências legais», e estrutura a causa de pedir na alegação da sua ilegitimidade para a execução*

*por falta de exercício da gerência de facto e ausência de culpa na insuficiência patrimonial da sociedade devedora, na alegação da falta de notificação para o exercício da audição antes da reversão e, ainda, na ilegalidade da liquidação do imposto por força da inactividade daquela sociedade, não se verifica qualquer erro na forma de processo ou ineptidão da petição.*

- 5 — *A circunstância de uma das causas de pedir gizadas não constituir fundamento legítimo de oposição, como será o caso da ilegalidade em concreto do acto de liquidação, não implica a ineptidão da petição inicial, constituindo, antes, motivo de improcedência do pedido com base nessa causa de pedir.*

Processo n.º 866/11-30.

Recorrente: José Aureliano Braga da Silva Teixeira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

### **Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

1. JOSÉ AURELIANO BRAGA DA SILVA TEIXEIRA, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de «improcedência» da oposição que deduziu ao processo de execução fiscal n.º 1899200901026305, instaurado no Serviço de Finanças de Valongo 1 contra a sociedade “GIPETO - Indústria de Mobiliário, Lda”, para cobrança de dívidas de IVA do ano de 2007 que reverteu contra si.

1.1. Terminou a sua alegação com as seguintes conclusões:

1. O recorrente após ter sido citado da reversão da execução deduziu oposição à execução invocando a inactividade empresarial da sociedade devedora originária no ano civil de 2007 e, em consequência, o não exercício da gerência de facto pelo recorrente; a falta de notificação para o exercício do direito de audição prévia e a ausência de culpa na insuficiência patrimonial da devedora originária, por parte do oponente;

2. Sendo tais fundamentos adequados para deduzir oposição à penhora, nos termos da alínea b), in fine, do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

3. Os autos referiam-se a uma liquidação oficiosa do IVA referente ao período de tributação de 01.01.2007 a 31.12.2007.

4. A sociedade executada cessou, de facto, a sua actividade em 28 de Fevereiro de 2005, tendo o recorrente na mesma data deixado de ser funcionário e de exercer qualquer actividade, nomeadamente gerente de facto da sociedade executada.

5. Em 23.01.2006 foi requerida a declaração da insolvência da sociedade executada, a qual foi declarada por sentença datada de 18.04.2007, já transitada em julgado, nos autos de insolvência que sob o n.º 41/06.4TYVNG correram os seus termos pelo 1.º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia.

6. Tendo sido nomeado para administrador da insolvência o Dr. Miguel Fernandes Gomes.

7. Na data em que alegadamente se constituiu tal dívida, a sociedade executada já não exercia, nem podia, caso dúvidas houvesse, perante a declaração de insolvência, qualquer actividade e como tal o recorrente não exercia, nem podia exercer a gerência de facto, e em consequência não figurando o mesmo no título e não exercendo a gerência de facto, não pode o mesmo ser responsabilizado pelo pagamento de tal alegada dívida.

8. Em momento algum da sua P.I. o recorrente invoca a alínea a), ou a alínea h), do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT como fundamento da sua oposição à execução.

9. Em momento algum da sua P.I. o recorrente alega e utiliza como fundamento da oposição, como quer fazer crer a douta sentença recorrida, a ilegalidade em concreto das dívidas de IVA, por inactividade comercial da sociedade do ano de 2007, nem a ilegalidade da liquidação - sublinhado nosso.

10. O recorrente não foi notificado para efeitos da audiência prévia, constituindo a omissão de tal formalidade irregularidade processual que deverá ser tida como nulidade e que foi invocada pelo recorrente na oposição à execução.

11. Mesmo considerando que existe na lei uma presunção de culpa do responsável subsidiário, a mesma deve ser alegada e fundamentada por se tratar de um elemento/requisito essencial ao prosseguimento da execução contra o pretensão responsável subsidiário.

12. Foi pois, invocada a nulidade da decisão que decidiu reverter a execução contra o oponente/recorrente devendo, em consequência, serem anulados todos os termos subsequentes do processo de execução dependentes dessa decisão.

13. O tribunal “a quo”, em caso de dúvida sobre qual o fundamento legal que o oponente estava a utilizar na oposição à execução, poderia e deveria ter notificado o oponente/recorrente para aperfeiçoar, sanar ou mandar sanar qualquer deficiência ou irregularidade do processo.

14. Recebida a P.I. e apesar de ter decidido manter o acto que deu origem à oposição, o órgão fiscal que decidiu reverter a execução contra o oponente/recorrente entendeu, como não podia deixar de ser, que o recorrente utilizou o meio adequado para reagir contra o despacho de reversão: “Em sede de oposição à execução, o Oponente alega factos que integram fundamento para recurso a este meio processual, na alínea b) in fine do n.º 1 do art. 204º do CPPT”.

15. Devia pois a oposição à execução ter sido admitida, uma vez que os argumentos aí invocados se encontram previstos na alínea b) in fine do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

16. Ao declarar inepta a oposição à penhora e ao julgar a mesma totalmente improcedente violou esses mesmos preceitos legais.

NESTES TERMOS E COM O DOUTO SUPRIMENTO DE V. EXAS VENERANDOS CONSELHEIROS, DEVE SER DADO INTEIRO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E CONSEQUENTEMENTE SER REVOGADA E SENTENÇA “A QUO” VINDO A SER RETOMADA A TRAMITAÇÃO PROCESSUAL ADEQUADA COM TODAS AS DEVIDAS E LEGAIS CONSEQUÊNCIAS, POR SER DE INTEIRA, JUSTIÇA.

1.2. A Fazenda Pública (Recorrida) não apresentou contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público teve vista dos autos mas não emitiu parecer.

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

2. A questão colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se a decisão recorrida padece de erro de julgamento em matéria de direito ao ter julgado «totalmente improcedente» a oposição à execução fiscal instaurada contra a sociedade “GIPETO - Indústria de Mobiliário, Ld””, para cobrança de dívida de IVA do ano de 2007 e revertida contra o ora Recorrente, com fundamento na ocorrência de erro na forma de processo, ineptidão da petição inicial e impossibilidade de convalidação na forma de processo adequada.

Na verdade, a Mmª Juiz do Tribunal “a quo”, depois de ter julgado que na petição inicial fora invocada a inactividade comercial da sociedade no ano de 2007 e a consequente ilegalidade em concreto do acto de liquidação do IVA, bem como a falta de notificação do Oponente para o exercício da audição prévia antes da reversão e a ilegitimidade deste por falta de exercício da gerência de facto e ausência de culpa na insuficiência patrimonial da devedora originária, conclui que, em face daquele primeiro fundamento, ocorria erro na forma de processo utilizado, já que a questão da legalidade do acto de liquidação não constitui fundamento de oposição mas, sim, de impugnação judicial. Mais julgou que não era possível a convalidação dos autos em processo de impugnação judicial face à cumulação de causas de pedir e de pedidos substancialmente incompatíveis, a que corresponderiam formas processuais diferentes, o que determinaria a ineptidão da petição inicial e nulidade de todo o processo, o que acarreta a «absolvição da Fazenda Pública da instância e a improcedência da oposição».

Neste contexto, decidiu julgar a oposição «totalmente improcedente, mantendo-se a execução».

É contra essa decisão que se insurge o Oponente, ora Recorrente, que advoga não ter invocado como fundamento da oposição nem a ilegalidade abstracta nem a ilegalidade concreta do acto de liquidação do IVA que constitui a dívida exequenda, argumentando que quando articula a inactividade comercial da sociedade no ano em que se constitui a dívida (2007) não estava a pretender invocar a ilegalidade da liquidação mas a evidenciar que perante essa inactividade ele não podia ter exercido a gerência de facto da sociedade. Para além disso, clama que todos os motivos invocados constituem fundamento legítimo de oposição, tendo utilizado o meio processual adequado para reagir contra o acto de reversão face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Vejamos.

Antes de mais, convém esclarecer que a Mmª Juíza incorreu numa clamorosa confusão de conceitos ao julgar que a nulidade de todo o processo acarreta, simultaneamente, a «absolvição da Fazenda Pública da instância e a improcedência da oposição» e ao julgar, com esse fundamento, «totalmente improcedente» a oposição.

Como se sabe, a absolvição do réu da instância ocorre quando se extingue a relação jurídica processual sem que haja decisão sobre a relação jurídica substancial, deixando esta intacta, por o tribunal se ter visto na impossibilidade de conhecer do mérito da causa. Ou seja, há uma recusa de julgamento do fundo ou mérito da causa, por se verificar alguma das irregularidades enunciadas na lei, por isso, se absolvendo, desde logo, o réu dessa instância. Já a improcedência da acção ou absolvição do pedido pressupõe que o pedido tenha sido efectivamente apreciado e ficado definitivamente assente que o autor não tem razão, que o seu interesse não é tutelado juridicamente do modo que pretende. E, por isso, enquanto a decisão de improcedência da acção obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto, o mesmo já não acontece com a absolvição do réu da instância (artigos 289.º e 671.º e segs. do Código de Processo Civil).

Deste modo, a verificarem-se as indicadas excepções dilatórias [erro na forma de processo e ineptidão da petição inicial – artigos 193.º, 199.º e 494.º, alínea b), todos do Código de Processo Civil], impunha-se absolver a Fazenda Pública da instância e nunca julgar improcedente a oposição.

Feita esta nota, e avançando para a análise do erro de julgamento imputado à decisão, logo diremos que o erro na forma de processo, contemplado no artigo 199.º do Código de Processo Civil, consiste em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, pelo que o acerto ou o erro na forma de processo se tem de aferir pelo pedido formulado na acção. Com efeito, constitui entendimento doutrinal e jurisprudencial pacífico <sup>(1)</sup> que é pelo pedido final formulado, ou seja, pela pretensão que o requerente pretende fazer valer, que se determina a propriedade ou impro-priedade do meio processual empregue para o efeito, pelo que, no caso vertente, será pelo pedido formulado na petição inicial que se terá de aferir do acerto ou erro do meio processual utilizado para atingir tal desiderato.

Lida a petição inicial e o pedido que nela vem formulado, verifica-se que o Oponente formula unicamente, de forma expressa e clara, o pedido de que «seja declarada a extinção da execução fiscal com todas as consequências legais», e estrutura a respectiva causa de pedir na alegação dos seguintes vícios:

- a sua ilegitimidade para a execução, na medida em que a sociedade executada cessou actividade em 28/02/2005 e requereu a declaração de insolvência em 23/01/2006, pelo que não exerceu nem podia ter exercido a gerência no decurso do ano de 2007, sendo, por isso, impossível responsabilizá-lo pelo pagamento da dívida exequenda;

- a ausência de culpa na insuficiência patrimonial da devedora originária;
- a falta de notificação para o exercício da audição prévia antes da reversão;
- a ilegalidade da liquidação do IVA à sociedade por força da sua inactividade.

Donde resultam, em linha recta, três conclusões incontornáveis: não foram invocados pedidos incompatíveis entre si, mas um único pedido assente em vários fundamentos; o efeito jurídico pretendido, isto é, o pedido formulado, adequa-se inteiramente ao meio processual utilizado; dos vários fundamentos invocados, apenas um – o da ilegalidade da liquidação do IVA – não constitui fundamento legítimo de oposição à luz do disposto no artigo 204.º do CPPT, constituindo, antes, motivo para pedir a anulação do acto de liquidação por vício de violação de lei, a arguir em processo de impugnação judicial.

O que significa que o Executado/Oponente não utilizou um meio processual inadequado para obter a pretendida extinção da execução fiscal, não se verificando, pois, qualquer erro na forma de processo nem qualquer ineptidão da petição inicial por incompatibilidade de pedidos. E a circunstância de uma das causas de pedir gizadas não constituir fundamento legítimo de oposição, como será o caso da ilegalidade em concreto do acto de liquidação do IVA, não implica a ineptidão da petição inicial, constituindo, antes, motivo de improcedência do pedido com base nessa causa de pedir.

Razão por que o processo de oposição deve prosseguir para apreciação do mérito da causa, por não se estar perante a excepção dilatória de erro na forma de processo ou de ineptidão da petição inicial.

3. Termos em que, 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 aí prosseguirem os seus ulteriores termos, com vista ao conhecimento do pedido formulado, após fixação da matéria de facto pertinente.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> Cfr., entre outros, Rodrigues Bastos, in “Notas ao Código de Processo Civil”, 3ª ed., 1999, pág. 262; Antunes Varela, in RLJ 115, pág. 245 e segs; Acórdão do STJ de 12/12/2002, no Rec. n.º 3981/02, in Sumários, 12/2002; Acórdão da R.Coimbra de 14/3/2000, in BMJ 495, pág. 371; Ac. R.Évora de 12/11/98, in Col.Jur. Ano XXIII, T5, pág. 256; Acórdão da R.Lisboa de 19/1/1995, in Col.Jur. Ano XX, T1, pág. 95, e Acórdão da R.Porto de 5/7/1990, in Col.Jur. Ano XV, T4, pág. 201.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Hipoteca. Princípio do dispositivo.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do art.º 264.º n.º 2 do Código de Processo Civil o juiz só pode fundar a decisão nos factos alegados pelas partes, sem prejuízo do disposto nos artigos 514.º e 665.º e da consideração, mesmo oficiosa, dos factos instrumentais que resultem da instrução e discussão da causa.*
- II — Na petição inicial de reclamação de créditos deve o requerente expor os factos em que se baseia a pretensão e as razões de direito que o fundamentam, devendo indicar, designadamente, a garantia de que goza o seu crédito e qual a fonte da obrigação do executado.*
- III — A falta de alegação necessária dos factos constitutivos do direito que o recorrente se arroga — garantia decorrente de duas hipotecas registadas — acarreta como consequência que não se possa reconhecer a existência do direito que os tem como pressuposto.*

Processo n.º 868/11-30.

Recorrente: Banco Espírito Santo, S.A.

Recorrida: Fazenda Pública e outro.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – O Banco Espírito Santo, S.A., com os sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja de 21 de Março de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos à execução fiscal n.º 2216200701005081, instaurada contra José Pereira Gonçalves, melhor identificado nos autos, no Serviço de Finanças de Santiago do Cacém.

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

«1 - O crédito de IVA reclamado pela Fazenda Nacional não gozando senão de privilégio mobiliário geral terá de ser graduado em terceiro (e último) lugar uma vez que apenas goza da garantia que lhe é conferida pela penhora registada em 30.11.2006 sendo certo que o crédito reclamado pelo aqui credor está garantido por hipotecas registadas em datas anteriores (cf. a primeira parte do n.º 1 do artigo 736.º do C.C. e cf. o n.º 1 do artigo 822.º do C.C.)

2- De facto, o crédito reclamado pelo Recorrente goza de garantia real resultante de penhora registada em 28.07.2009, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 822º do C.C. mas goza simultaneamente de duas hipotecas registadas em 10.02.1997 e 17.09.1997 conforme resulta da certidão junta aos autos em 18.01.2011 em cumprimento do ordenado por despacho proferido a fls.

3 - Ora segundo o disposto no artigo 686º, n.º 1 do CC, a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

4 - O direito de crédito garantido por hipoteca cede pois apenas perante os créditos que disponham de privilégio imobiliário especial ou prioridade de registo (cf. n.º 1 do art. 686º do C.C.) já que «dos privilégios creditórios só os especiais, porque envolvidos de sequela, se traduzem em garantia real de cumprimento de obrigações, limitando-se os gerais a constituir mera preferência de pagamento e sendo apenas susceptíveis de prevalecer em relação a titulares de créditos comuns» (cf. entre outros, o Ac. do STA, de 21/1/09, rec. n.º 0953/08).

5 - A reclamação do ora credor reclamante foi apresentada nos termos do disposto no art. 871º do C.P. mas tal não coloca em causa as hipotecas constituídas.

6 - Na verdade, em face do não cumprimento das obrigações contratuais o ora credor reclamante intentou a competente execução, cujos termos correm na Comarca do Alentejo Litoral, no Juízo de Grande Instância Cível – Juiz 1 de Santiago do Cacém com o n.º 669/07.5TBSTC e no âmbito da qual foi penhorado o imóvel melhor identificado a fls. dos autos.

7 - Nos termos do disposto no art. 871º do C.P.C. pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, sustar-se-á quanto a estes a execução em que a penhora tiver sido posterior, podendo o exequente reclamar o respectivo crédito no processo em que a penhora seja mais antiga; se a penhora estiver sujeita a registo, é por este que a sua antiguidade se determina

8 - A execução n.º 669/07.5TBSTC foi pois sustada quanto ao imóvel penhorado, onerado por hipoteca para garantia do crédito do exequente, nos termos do art. 871º, n.º 1, do C.P.C.

9 - O crédito reclamado baseia-se assim em título exequível (art. 46º, alínea b), do C.P.C.), é certo e líquido, e goza de garantias reais registadas a favor do Exequente – hipoteca e penhora (arts. 686º e 822º, do C.C.)

10 - “A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou prioridade de registo” (arts 686.º, n.º 1, 712.º e 604.º, n.º 2 do C.C.).

11 - Quanto à penhora dispõe o n.º 1 do art.º 822º do CC. que: “Salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.”

12 - Estabelece, assim, a lei civil o princípio da prevalência da penhora sobre a hipoteca, desde que o registo da penhora seja anterior ao registo da hipoteca, o que não é o caso no que diz respeito ao crédito de IVA.

13 - Na verdade, as hipotecas do credor reclamante em causa foram registadas em 10.02.1997 e 17.09.1997 e a penhora efectuada para garantia do crédito de IVA foi registada em 30.06.2006, pelo que entre as hipotecas e a penhora prevalecerão as hipotecas.

14 - Ao não graduar o crédito reclamado pelo BES, S.A. garantido por hipoteca e penhora, em segundo lugar a sentença proferida a fls. dos autos não respeitou, a nosso ver, o disposto nos arts. 693º, 822º do C.C. e 871º e 868º do C.P.C. uma vez que teve em conta que o crédito da recorrente se encontra afecto ao cumprimento de obrigações hipotecárias.

15 - Deste modo, a sentença que graduou os créditos não pode manter-se na íntegra.

16 - Com efeito estando em causa bens imóveis penhorados, e incidindo sobre eles garantias reais e privilégios diferentes, a graduação tem de ser feita em relação a esse bem tendo em conta os privilégios e garantias reais que sobre eles incidem.

17 - É o que decorre do disposto no art. 873º n.º 2 do C.P.C., já que os credores reclamantes só podem ser pagos pelo produto dos bens em relação aos quais tenham garantia real ou preferência de pagamento, pelo que o reconhecimento e a graduação dos seus direitos de crédito há-de reportar-se ao valor desse produto.

18 - Assim, como refere Salvador da Costa (O concurso de Credores, pág. 240) «é a graduação de créditos susceptível de operar em várias operações em relação às diversas espécies de bens vendidos, isto é, por referência aos bens móveis, aos bens imóveis e, se sobre algum ou alguns dos bens incidir uma pluralidade de garantias de tipo diferente, por referência a cada bem individualmente considerado no confronto do relevo derivado da lei para cada uma delas».

11) Não foi isso que se fez na decisão recorrida, que graduou os créditos sem respeitar as garantias que incidiam sobre o imóvel em causa violando do disposto nos 686º e 822º do C C e 868º do C.P.C.

**II-** Não foram apresentadas contra alegações.

**III-** O Exmº Magistrado do Mº Pº emitiu parecer pronunciando-se a favor do provimento do recurso e no sentido de que a sentença deve ser revogada e substituída por acórdão que proceda a nova graduação de créditos, com inclusão em segundo lugar do crédito reclamado pela recorrente.

**IV-** Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

**IV-A** – A decisão recorrida é do seguinte teor: «*Por apenso ao processo de execução fiscal 2216200701005081, instaurado no Serviço de Finanças de Santiago do Cacém, contra José Pereira Gonçalves, vieram reclamar créditos:*

*Banco Espírito Santo, SA, Sociedade Aberta, com sede na Avenida da Liberdade, n.º 195, Lisboa, o montante global de € 46 767,63, garantido por penhora;*

*Fazenda Pública:*

*(i) € 90,87 de IMI do ano de 2008, inscrito para cobrança em 2009.*

*Os créditos reclamados não foram impugnados.*

*Os autos foram com vista à Digna Procuradora da República que emitiu parecer, constante de fls. 68 a 70 dos autos, sobre a ordem de graduação dos créditos:*

*Custas da execução, incluindo as dos presentes autos;*

*Créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IMI;*

*Créditos exequendos;*

*Créditos reclamados pelo Banco Espírito Santo, SA.*

*Cumprir apreciar e decidir:*

**III - Fundamentação**

**a) Matéria de facto:**

*A) O processo de execução fiscal (PEF) n.º 2216200701005081 foi autuado em 2007.04.14, no Serviço de Finanças de Santiago do Cacém, contra José Pereira Gonçalves, por dívidas de IVA do período de 2006;*

*B) Em 2009.04.01, foram apensados os PEF ns. 2216200701020986, 2216200701026003 e 2216200701034448, 2216200801007033, 2216200801009842, 2216200801012479, 2216200801024337, 2216200801027220, 2216200801034162, 2216200801034804 e 2216200801043340, ficando a dívida exequenda a valer por € 11 960,53;*

*C) Nestes autos, em 2009.04.01, foi penhorado o prédio misto inscrita a parte rústica na freguesia de Santo André, sob parte do artigo 2640 da secção I e a parte urbana inscrita na matriz predial*

respectiva da mesma freguesia de Santo André sob o artigo 6.º 158º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Santiago do Cacém sob o n.º 03178/150197 (inscrita a penhora através da ap. 4406 de 2009.04.02);

D) Sobre este prédio incidem também os seguintes ónus ou encargos:

i. Ap. 4406 de 2009.04.02 - Penhora - Data da Penhora: 2009.04.01 - Quantia Exequenda: € 11 960,53 - Sujeito Activo: Fazenda Pública - Processo de execução fiscal n.º 2216200701005081 e apensos - Serviço de Finanças de Santiago do Cacém;

ii. Ap. 4218 de 2009.07.28 - Penhora - Data da Penhora: 2009.07.28 - Quantia Exequenda: € 46 767,63 - Sujeito Activo: Banco Espírito Santo, SA (...) - Processo executivo n.º 669/07. 5TBSTC - Tribunal Judicial de Santiago do Cacém - 1.º Juízo;

E) A execução fiscal não chegou à fase da venda coerciva.

b) Motivação. Os factos apurados resultam dos documentos e informações constantes do processo.

*Justificação de Direito*

1. Ao concurso de credores apenas são admitidos aqueles que gozem de garantia real sobre os bens penhorados e cada concorrente só pode ser pago pelo produto dos bens a que a sua garantia diga respeito (artigos 865/1 e 873/2 do Código de Processo Civil (CPC). Por sua vez, nos termos do art. 868/4 do CPC, têm-se por reconhecidos os créditos não impugnados.

Entretanto, a execução foi instaurada por dívidas de IVA de 2006 e encontra-se garantida por penhora.

*Vejamos então:*

2. Prescreve o artigo 822/1 do Código Civil (CC) que pela penhora adquire o credor o direito de ser pago pelo valor dos bens penhorados com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.

Como se extrai da certidão da certidão do registo predial constante do processo de execução fiscal, sobre o imóvel descrito incidem as penhoras levadas aos factos assentes. E, nos termos do artigo 6/1 do Código de Registo Predial, o direito inscrito em primeiro lugar prevalece sobre os que se lhe seguirem relativamente aos mesmos bens, por ordem da data dos registos e, tem precedência a mais antiga dentro da mesma data, pelo número de ordem das apresentações correspondentes.

3. Por fim, foram reclamados créditos relativo a Imposto Municipal sobre Imóveis relativos ao ano de 2008, inscritos para cobrança em 2009.

O artigo 28/1 do já referido Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Dezembro, diz que todos os textos legais que mencionem contribuição autárquica devem considerar-se referidos ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).

Assim, nos termos do artigo 744/1 do Código Civil (CC) os créditos reclamados relativos a IMI inscritos para cobrança no ano da penhora e nos dois anos anteriores gozam de privilégio imobiliário especial.

E daquela mesma garantia gozam os juros dos últimos dois anos (artigo 734º do Código Civil).

Anotar-se, que o crédito de IMI é um crédito das autarquias locais.

Ora, a penhora foi efectuada em 2009.04.01, e os créditos reclamados de IMI, como se disse, foram inscritos para cobrança em 2009, pelo que estão em condições de serem reclamados e graduados.

### III- DECISÃO

*Em consequência do exposto:*

1) Julgam-se reconhecidos os créditos reclamados.

2) Proceder-se à sua graduação da seguinte forma:

- Em primeiro lugar o crédito reclamado de IMI;
  - Em segundo lugar, os créditos exequendos;
  - Em terceiro lugar, o crédito reclamado por BES, SA, garantido por penhora posterior;
- 3) As custas, a cargo do Executado, saem precípuas da execução (artigo 455º CPC).»

**IV-B-** A questão objecto do recurso prende-se com a não graduação, em segundo lugar, do crédito reclamado pelo BES, S.A, crédito esse garantido por hipoteca e penhora, alegando a recorrente que a sentença não respeitou o disposto nos arts. 693º, 822º do C.C. e 871º e 868º do C.P.C. uma vez que não teve em conta que o crédito da recorrente se encontra afecto ao cumprimento de obrigações hipotecárias.

Invoca a recorrente que o crédito por si reclamado goza de garantia real resultante de penhora registada em 28.07.2009, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 822º do C.C. mas goza também, simultaneamente, de duas hipotecas registadas em 10.02.1997 e 17.09.1997, conforme resulta da certidão junta aos autos em 18.01.2011, em cumprimento do ordenado por despacho proferido nos autos.

Ora a sentença recorrida nada diz, no probatório, quanto à existência dessas hipotecas (vide ponto D do probatório, a fls. 76, quanto aos ónus e encargos que incidem sobre o prédio).

Parecerá, à primeira vista, estar-se perante uma hipótese que obrigaria à ampliação da matéria de facto nos termos dos art.ºs 729º n.º 3 e 730º do Código de Processo Civil.

Mas não é assim. É que a ampliação apenas poderá acontecer para o julgamento de matéria de facto que tenha sido alegada como fundamento do direito invocado, a menos que se trate de factos de conhecimento officioso, em cuja categoria não se incluem, porém, os que suportam o pedido da reclamante e ora recorrente.

Estes estão abrangidos pelo princípio dispositivo (art. 264º do Código de Processo Civil) que, no seu n.º 2, veda ao juiz a consideração de factos principais diversos dos alegados pelas partes.

Com efeito, examinada a petição inicial da reclamação deduzida pela recorrente, constata-se que a mesma nada deixou aí alegado no sentido de se poder concluir que o crédito por si reclamado goza de garantia real resultante de duas hipotecas registadas em 10.02.1997 e 17.09.1997.

A reclamante limitou-se a afirmar que «intentou, em 04 de Julho de 2007, uma acção executiva a qual corre os seus termos no 1º Juízo do Tribunal Judicial de Santiago do Cacém com o nº 669/07.5TBSTC, pelo valor de Em. 46.767,63».

E que «em tal execução, o ora Reclamante nomeou à penhora o prédio misto sito no Quintal do Camarinhal, freguesia de Santo André, concelho de Santiago do Cacém, descrito na Conservatória do Registo Predial de Santiago do Cacém sob o n.º 3178 e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 6158 (urbano) estando pendente desde 15.01.1997 o artigo rústico.»

Assim, invocando que tal penhora se encontra «definitivamente registada, conforme ap. 4218 de 2009/07/2» e que sobre o referido imóvel se encontra «previamente registada a penhora efectuada nos presentes autos», tendo sido sustada a execução supra referida em que era exequente veio «, nos termos do art. 871º do CPC, reclamar o seu crédito nos presentes autos, no valor de Eu. 46.767,63 acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos calculados desde 11.05.2007 até integral e efectivo pagamento».

Ora, nos termos do artº 264º n.º 2 do Código de Processo Civil o juiz só pode fundar a decisão nos factos alegados pelas partes, sem prejuízo do disposto nos artigos 514.º e 665.º e da consideração, mesmo officiosa, dos factos instrumentais que resultem da instrução e discussão da causa.

Às partes cabe, pois, a formação da matéria de facto da causa, mediante a alegação, nos articulados, dos factos principais, isto é, dos que integram a causa de pedir, fundando o pedido, e daqueles em que se baseiam as excepções peremptórias.

Sem prejuízo de os factos da causa poderem ser alegados por qualquer das partes, cada uma tem o ónus da alegação daqueles que têm um efeito que lhe é favorável (alegação dos factos constitutivos do direito a cargo de quem se arroga tê-lo -art. 467-1-c -e dos factos impeditivos, modificativos e extintivos a cargo da contraparte-art. 493-3), cuja inobservância dá lugar, consoante o caso, à improcedência da acção ou à improcedência da excepção. <sup>(1)</sup>

Assim na petição inicial de reclamação de créditos deve o requerente expor os factos em que se baseia a pretensão e as razões de direito que o fundamentam, devendo indicar, designadamente, a natureza, o montante e a origem do crédito.

Isto significa, como acentua Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado 6ª edição, vol. IV, pag.46, que actualmente, sendo apenas reclamáveis créditos com garantia real (artº 240º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário), o credor reclamante deverá indicar qual a garantia de que goza o seu crédito e qual a fonte da obrigação do executado.

No caso, e como bem nota a Mª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja (cf. fls.129), a reclamante não solicitou em juízo a verificação e graduação do crédito hipotecário <sup>(2)</sup>

Limitou-se a invocar a garantia decorrente da penhora registada.

Sendo assim, estamos perante uma falta de alegação necessária dos factos constitutivos do direito que o recorrente se arroga alegado - garantia decorrente de duas hipotecas registadas.

A falta dessa alegação acarreta que não se possa reconhecer a existência do direito que os tem como pressuposto.

Deste modo, não há que alterar a ordem de graduação do crédito da recorrente relativamente aos demais créditos reclamados, pelo que a decisão impugnada haverá de ser confirmada.

#### V- Decisão

Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (Ver neste sentido José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol I, pág. 465.)

<sup>(2)</sup> (E as conclusões das alegações de recurso ignoram, pura e simplesmente, esta questão.)



## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Contribuição autárquica. Notificação da liquidação. Remessa de nota de cobrança.*

### Sumário:

- I — A liquidação de contribuição autárquica efectuada dentro do prazo normal não carece de notificação, bastando o envio ao sujeito passivo da nota de cobrança para tornar a dívida exigível (artºs 22º e 23º do CCA), devendo o mesmo solicitar à repartição de finanças da área da situação dos prédios uma 2ª via, caso não receba a nota mencionada.*
- II — Porém, tratando-se de liquidação que deva ter lugar fora do prazo normal e nos casos de liquidação adicional, o sujeito passivo será notificado para proceder ao pagamento, que deverá ter lugar até ao fim do mês seguinte ao da notificação, findo o qual passarão a ser devidos juros de mora. (nº 3 do artº 23º citado).*
- III — A forma dessa notificação, não pode deixar de ser a carta registada com aviso de recepção, prevista nos artºs 38º, n.º 1 e 39º do CPPT, uma vez que estamos perante actos susceptíveis de alterarem a situação tributária do contribuinte.*
- IV — Não se tendo provado que liquidações de CA efectuadas fora do prazo normal tenham sido notificadas por essa forma, a notificação tem-se por não efectuada e, tendo decorrido o prazo de caducidade previsto no artº 33º, n.º 1 do CPT, procede a oposição à execução fiscal.*

Processo n.º 910/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Fernando Azevedo Ramos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão do Mmª Juíza do Tribunal Tributário do Porto, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Fernando Azevedo Ramos, melhor identificado nos autos, contra a execução contra si instaurada por dívidas de contribuição autárquica e juros dos anos de 1994 a 1998, no montante € 10.689,91 apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) A dita decisão recorrida enferma de erro de julgamento quanto à aplicação do Direito à prova constante dos autos, porquanto tenha considerado que a não notificação das liquidações de Contribuição Autárquica dos anos de 1994 a 1998 acarreta a procedência da presente lide.

B) Ora, de acordo com o artigo 22º do Código da Contribuição Autárquica, vigente à data dos factos, os serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos enviarão a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, a competente nota de cobrança, com discriminação, em relação a cada município, dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor tributável e colecta.

C) Por seu turno, da conjugação deste preceito com o n.º 3 do artigo 23º, podemos concluir que a liquidação de CA e de IMI, efectuada dentro do prazo normal, ou seja, com vista a receber o pagamento em Abril ou Setembro, não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança para tornar a dívida exigível.

D) Relativamente a Contribuição Autárquica dos anos anteriores, não estando em causa qualquer liquidação adicional, mas a tributação normal do imóvel decorrente da inscrição na matriz, se o atraso se dever a motivos imputáveis à administração fiscal, as liquidações deverão ser enviadas em simultâneo com a mais recente e o pagamento feito com intervalos de cinco meses a contar do dia 30 de Abril do ano da cobrança, correspondendo cada pagamento à contribuição mais antiga.

E) Ao contrário do actual artigo 120º do CIMI, esta norma não previa que o pagamento ocorresse em intervalos de cinco meses contados a partir do mês seguinte ao da notificação, mas sim em intervalos de cinco meses contados a partir do dia 30 de Abril do ano da cobrança, isto é, o pagamento tem como referência o prazo normal do pagamento da liquidação mais recente.

F) Deste modo, as notas de cobrança n.º 980002826851902411 de 1994 (que já se encontra paga), n.º 98000282685190242 de 1995 e n.º 980002826851902438 de 1996, foram remetidas juntamente com a nota de cobrança n.º 980002826851902446, relativa a CA do ano 1997, com vista a que o pagamento fosse efectuado nos meses de Abril e seguintes de 1998.

G) Por seu turno, as notas de cobrança n.º 01102100107099137479003 de 1997, 01102100107599001458303 de 1996 e 990002826851902417 de 1995, foram remetidas juntamente com a nota de cobrança n.º 990002826851902212, relativa a CA de 1998, com vista a que o pagamento fosse efectuado nos meses de Abril e seguintes de 1999.

H) A única liquidação emitida fora do prazo normal, sem que o atraso tenha sido imputável aos serviços da Administração, é a que corresponde à nota de cobrança n.º 980002826851902217, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1902-00/103894.0 (ou 1902200001038940), mas a sua discussão na presente lide perdeu a utilidade a partir do momento em que a dívida foi considerada prescrita.

I) Assim, as restantes notas de cobrança foram enviadas para única residência que constava da base de dados dos serviços da Administração, de acordo com as informações fornecidas pelo próprio Impugnante, sita na Avenida ..., Vila do Conde.

J) O Impugnante apenas comunicou a alteração do seu domicílio em 31/03/2003, quando o deveria ter feito muito antes, nos termos do artigo 19º, n.º 3, da LGT, para que a Administração Fiscal tivesse conhecimento do facto aquando do envio das notas de cobrança.

K) Acresce que impendia sobre o mesmo o dever de nomear atempadamente representante, no caso se ausentar do território nacional por mais de seis meses.

L) Ora, não havendo qualquer informação nesse sentido à data do envio das notas de cobrança, bem estiveram os serviços da Administração Fiscal ao remeter tais documentos para o seu domicílio fiscal, sem que houvesse necessidade de qualquer formalidade adicional, designadamente a aplicação das disposições insertas no artigo 38º e 39º do CPPT ou 65º e 66º do CPT.

M) Por conseguinte, não poderá o Impugnante alegar o fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, isto é, a falta de notificação das liquidações de Contribuição Autárquica dentro do prazo de caducidade.

N) Sem prescindir, caso assim não se entenda relativamente a todas as notas de cobrança, sempre será de admitir que a notificação seria dispensada para as liquidações correspondentes aos documentos n.º 980002826851902446, relativo a CA do ano 1997, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1902-00/102468.0, e n.º 990002826851902212, relativo a CA de 1998, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1902-02.103172.4, pois ambos foram enviados ao contribuinte com vista a que o pagamento fosse efectuado no ano seguinte àquele a que se refere a tributação.

Nestes termos, e nos melhores de Direito,

Sempre com o duto suprimento de V. Ex<sup>as</sup>, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a douta sentença de que se recorre, substituindo-a por outra que julgue totalmente improcedente a presente impugnação.

2. Não foram apresentadas contra alegações.

3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer que consta a fls. 108/109, pronunciando-se pela improcedência do recurso, devendo ser confirmada a decisão recorrida.

4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

5. Com interesse para a decisão foram dados como provados na decisão recorrida os seguintes factos:

1º)- Em 02.07.2002 foi instaurado em nome do oponente o processo de execução fiscal 190202104164.9 e apensos por dívidas de contribuição autárquica dos anos de 1994 a 1998.

2º).A contribuição autárquica identificada em 1) respeita ao prédio urbano inscrito sob o artº 810, freguesia de Fajozes, Vila do Conde.

3º). A inscrição matricial do prédio referido em 2), tem por base a participação efectuada através da declaração modelo 129 apresentada em 1.11.1997, cfr. 7/8 e 1/8 e 19 destes autos.

4º). O valor patrimonial que resultou da avaliação foi de € 151.509,86, cfr. fls. 8 destes autos.

5º). Dá-se aqui por reproduzida a notificação de fls. 20 (notificação da 1ª avaliação).

6º). As liquidações de contribuição autárquica encontram-se identificadas a fls. 16 do PA.

7º). Dá-se aqui por reproduzida a certidão constante de fls.6 destes autos.

8º). Dá-se aqui por reproduzido o ofício remetido pela direcção de Serviços da Contribuição Autárquica e constante destes autos.

6. Antes de mais cabe aqui referir que, tendo sido deduzida impugnação judicial contra as liquidações de CA em causa nos autos, a Mmª Juíza convolou essa impugnação para oposição à execução na própria sentença.

Por outro lado, das conclusões das alíneas I) e J), resultam factos não levados ao probatório e que poderiam determinar a incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso. Porém, tal incompetência não foi suscitada, nem pelas partes, nem pelo MºPº, nem oficiosamente. E parece-nos que bem, uma vez que nem o recorrido suscitou tal questão, nem a decisão recorrida a ela se refere também, pelo que a mesma se afigura irrelevante para a decisão, pois o que está em causa é saber se, no caso, se exigia a notificação das liquidações por carta registada com A/R, como o recorrido defende.

Vejamos então.

5.1. Conforme se referiu, o recorrido (oponente) invocou na sua petição que não foi notificado das liquidações da contribuição autárquica, a qual deveria ter sido efectuada por carta registada com A/R. E, após notificado da junção aos autos da informação de fls. 40 e dos docs. de fls. 41 e segs., veio insistir em que não se provou a notificação por carta registada com A/R.

A sentença recorrida, por sua vez, não se pronunciou expressamente sobre se a notificação deveria ser efectuada por aquele meio, concluindo apenas, apesar do informado a fls. 40, que *“tendo por base a matéria de facto dada como assente e os documentos juntos aos autos, conclui-se que as liquidações de Contribuição Autárquica não chegaram ao conhecimento do oponente, pelo que as mesmas são ineficazes”*. E, assim, julgou procedente a oposição ao abrigo do disposto no artº 204º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

A recorrente FP veio, por sua vez, invocar o seguinte:

De acordo com o artigo 22º do Código da Contribuição Autárquica, vigente à data dos factos, os serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos deveriam enviar a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, a competente nota de cobrança, com discriminação, em relação a cada município, dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor tributável e colecta.

Da conjugação deste preceito com o n.º 3 do artigo 23º, podemos concluir que a liquidação de CA e de IMI, efectuada dentro do prazo normal, ou seja, com vista a receber o pagamento em Abril ou Setembro, não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança para tornar a dívida exigível.

Quanto a Contribuição Autárquica dos anos anteriores, não estando em causa qualquer liquidação adicional, mas a tributação normal do imóvel decorrente da inscrição na matriz, se o atraso se dever a motivos imputáveis à administração fiscal, as liquidações deverão ser enviadas em simultâneo com a mais recente e o pagamento feito com intervalos de cinco meses a contar do dia 30 de Abril do ano da cobrança, correspondendo cada pagamento à contribuição mais antiga.

Deste modo, as notas de cobrança n.º 980002826851902411 de 1994 (que já se encontra paga), n.º 98000282685190242 de 1995 e n.º 980002826851902438 de 1996, foram remetidas juntamente com a nota de cobrança n.º 980002826851902446, relativa a CA do ano 1997, com vista a que o pagamento fosse efectuado nos meses de Abril e seguintes de 1998.

Por seu turno, as notas de cobrança n.º 01102100107099137479003 de 1997, 01102100107599001458303 de 1996 e 990002826851902417 de 1995, foram remetidas juntamente com a nota de cobrança n.º 990002826851902212, relativa a CA de 1998, com vista a que o pagamento fosse efectuado nos meses de Abril e seguintes de 1999.

A única liquidação emitida fora do prazo normal, sem que o atraso tenha sido imputável aos serviços da Administração, é a que corresponde à nota de cobrança n.º 980002826851902217, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1902-00/103894.0 (ou 1902200001038940), mas a sua discussão na presente lide perdeu a utilidade a partir do momento em que a dívida foi considerada prescrita.

Assim, as restantes notas de cobrança foram enviadas para única residência que constava da base de dados dos serviços da Administração, de acordo com as informações fornecidas pelo próprio Impugnante, sita na Avenida ..., Vila do Conde.

Por conseguinte, não poderá o Impugnante alegar o fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, isto é, a falta de notificação das liquidações de Contribuição Autárquica dentro do prazo de caducidade.

Caso assim não se entenda relativamente a todas as notas de cobrança, sempre será de admitir que a notificação seria dispensada para as liquidações correspondentes aos documentos n.º 980002826851902446, relativo a CA do ano 1997, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1902-00/102468.0, e n.º 990002826851902212, relativo a CA de 1998, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 1902-02.103172.4, pois ambos foram enviados ao contribuinte com vista a que o pagamento fosse efectuado no ano seguinte àquele a que se refere a tributação.

Será que esta argumentação procede?

5.2. O artº 22º do Código da Contribuição Autárquica, na redacção em vigor à data dos factos (redacção do Decreto-Lei n.º 211/90, de 27 de Junho), estabelecia no seu n.º 1:

*“Os serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos enviarão a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, a competente nota de cobrança, com discriminação, em relação a cada município, dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor tributável e colecta”*

Estabelecia o n.º 3 que *“Caso o contribuinte não receba a nota mencionada no n.º 1, deverá solicitar à repartição de finanças da área da situação dos prédios uma 2ª via”*.

Daqui resulta então que, ao contrário do defendido pelo oponente (ora recorrido), não se exigia a notificação da liquidação anual de Contribuição autárquica por carta registada com A/R, sendo certo que, devendo o imposto ser pago em Abril e Setembro (artº 23º, n.º 1 do mesmo Código), não recebendo o contribuinte aquela nota até ao fim do mês anterior ao do pagamento, deveria solicitar 2ª via da nota de cobrança.

No dizer de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos – Código da Contribuição Autárquica Anotado, Rei dos Livros, 2ª edição, pág. 146:

“... o facto de o contribuinte não receber o aviso não o dispensa de empregar a sua melhor diligência no sentido de procurar saber a sua situação tributária, de forma a efectuar o seu pagamento dentro do prazo legal, evitando, assim, os juros de mora e os demais acréscimos legais”

E acrescentam ainda: “A nota de cobrança serve de título de pagamento e deve ser apresentada, no mês do vencimento, em qualquer tesouraria da Fazenda Pública, estação dos CTT ou estabelecimento bancário que venha a ser autorizado. Não sendo efectuado o pagamento procede-se ao relaxe imediato da dívida, nos termos do artº 101º do CIRS”.

Isto mesmo se defendeu também nos Acórdãos deste Supremo Tribunal, de 18.09.08 – Processo n.º 0300/08 e de 20.10.2010- Processo n.º 01089/09, quando está em causa o acto de liquidação efectuado dentro do prazo normal.

No entanto, tratando-se de liquidação que deva ter lugar fora do prazo normal e nos casos de liquidação adicional, o sujeito passivo será notificado para proceder ao pagamento, que deverá ter lugar até ao fim do mês seguinte ao da notificação, findo o qual passarão a ser devidos juros de mora. (nº 3 do artº 23º citado).

5.3. Ora, conforme resulta do n.º 3 do probatório supra, a inscrição matricial do prédio só teve lugar em 1997 (só em 01.11.1997 foi apresentada a declaração mod. 129).

O resultado da avaliação só foi notificado ao contribuinte em 04.08.98 – ofício n.º 5833, de 05.08.05.

Deste modo, as liquidações da contribuição autárquica dos anos de 1994 a 1997 - efectuadas em 1999 e 2000 (v. informação constante do PA apenso) - foram efectuadas fora do prazo normal, sendo certo que foram as primeiras liquidações efectuadas relativamente à contribuição autárquica.

Então, por aplicação do citado n.º 3 do artº 23º da Contribuição Autárquica, as liquidações teriam de ser notificadas ao contribuinte.

Ora, tal forma de notificação, não pode deixar de ser a carta registada com aviso de recepção, prevista nos artºs 38º, n.º 1 e 39º do CPPT, uma vez que estamos perante actos susceptíveis de alterarem a situação tributária do contribuinte.

Conforme concluiu a decisão recorrida e a própria recorrente reconhece, não foi feita a notificação por carta registada com A/R, tendo-se a Administração Tributária limitado a enviar a nota de cobrança dos anos de 1998 e de 1999 nos termos do artº 22º, n.º 1 do CCA. E, embora na informação constante do PA apenso se refira que seguiu envelope contendo liquidações de anos anteriores, desconhece-se se tais liquidações chegaram ou não ao conhecimento da recorrida.

Deste modo, não tendo a notificação sido realizada pela forma legal, nem sequer estando provado que a mesma poderá ter chegado ao conhecimento da recorrida com as notas de cobrança dos anos de 1998 e de 1999, temos de entender que a notificação não foi realizada.

E, assim estando em causa liquidações dos anos de 1995 a 1997, verifica-se que decorreu o prazo de caducidade previsto no artº 33º, n.º 1 do CPT, então em vigor, pelo que a oposição tinha, como foi, de ser julgada procedente nesta parte.

Já quanto à liquidação do ano de 1998, também visada na petição inicial, verifica-se que a mesma foi liquidada no prazo legal. Porém, constando essa liquidação (dívida) da certidão de fls. 6, verifica-se que a mesma não figura já na informação de fls. 16 do processo apenso, referindo-se ali ter a mesma sido paga pelo sujeito passivo. Deste modo, verifica-se inutilidade superveniente da lide relativamente a esta dívida.

6. Nestes termos e pelo exposto, decide-se:

a) Negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida, quanto às liquidações (dívidas) dos anos de 1994 a 1997.

b) Declarar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide quanto à liquidação (dívida) do ano de 1998,

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Imposto Municipal sobre Imóveis. Graduação de créditos. Privilégio imobiliário especial.*

**Sumário:**

- I — Por força das disposições combinadas do seu artigo 122.º e do artigo 744.º do Código Civil, os créditos provenientes de IMI só gozam de privilégio creditório imobiliário desde que inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ou acto equivalente e nos dois anos anteriores.*
- II — Para a definição da abrangência temporal do privilégio imobiliário especial o que releva não é o momento em que ocorre o facto gerador ou em que a lei o considera verificado, mas sim o ano em que o imposto deve ser cobrado.*

Processo n.º 946/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Paula Alexandra da Costa Gama Jesus Moreira.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro de 12 de Abril de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos à execução fiscal n.º 3751200701000578, instaurada contra Riapaul – Indústria de Calçado, Lda. e Paula Alexandra da Costa Gama Jesus Moreira, melhor identificados nos autos, no Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis.

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

«1. No processo de execução fiscal n.º 3751200701000578 e apensos (ou seja, 3751200701005448 e 3751200801000705), foi penhorada, em 16/03/2010, a favor da Fazenda Nacional a fracção autónoma designada pela letra “E” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nogueira do Cravo sob o artigo 1306, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Oliveira de Azeméis com o n.º 529/19950503 – E, tendo sido tal penhora inscrita na referida Conservatória através da Apresentação 4781, de 2010/03/16.

2. Pela Fazenda Pública na sequência de notificação nos termos do artigo 243.º do CPPT foram reclamados créditos no valor de € 722,87, respeitantes a IMI, referentes aos anos de 2007, 2008 e 2009, acrescidos dos respectivos juros, em cobrança coerciva no âmbito dos processos de execução fiscal n.ºs 0132200901017837, 0132201001017322 e 3751200901001990.

3. Não se conforma a Fazenda Pública com a douta sentença recorrida, porquanto a mesma não reconheceu nem graduou o crédito por si reclamado relativo a IMI do ano de 2007, garantido por privilégio imobiliário especial sobre o imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nogueira do Cravo sob o artigo 1306 - fracção “E”, penhorado no processo executivo e apensos atrás identificados.

4. Com efeito, tendo em conta que a penhora do imóvel a que respeita o crédito reclamado relativo a IMI de 2007, foi efectuada, em 16/03/2010, e que o mesmo foi inscrito para cobrança em 2009, ou seja nos dois anos anteriores ao ano da penhora, deveria tal crédito, porque goza do privilégio creditório imobiliário previsto nas disposições combinadas dos artigos 122.º do CIMI e 744.º, n.º 1 do C.C., ter sido reconhecido e graduado em primeiro lugar, juntamente com os créditos reclamados de IMI dos anos de 2008 e 2009.

5. Não o tendo feito, a douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos 240.º, n.º 1, do CPPT, nos artigos 744, n.º 1, e 747, n.º 1, alínea a), do Código Civil e no artigo 122.º do CIMI.»

**II**- Não foram apresentadas contra alegações.

**III**- O Exmº Magistrado do Mº Pº não emitiu parecer.

**IV**- Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

**IV-A** – É o seguinte o teor da decisão recorrida, na parte que interessa ao presente recurso, e relativa à reclamação de créditos da Fazenda Pública (cf. fls. 98 e segs.):

«A Fazenda Pública veio reclamar créditos provenientes de IMI dos anos de 2007, 2008 e 2009.

Dispõe o art. 122º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) que o imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial. Por seu turno, o art. 744º, n.º 1, do C. Civil, rege que os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição.

Por outro lado, resulta do art. 240º, n.º 1, do CPPT, que apenas os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados podem reclamar os seus créditos.

Ora, a dívida de IMI de 2007, incidente sobre o imóvel penhorado nos autos é anterior ao prazo previsto no art. 744, n.º 1, do C. Civil, pois a penhora data de 2010, pelo que não está abrangida pelo privilégio imobiliário especial, não podendo ser reclamada nestes autos.

*Assim, não reconheço o crédito reclamado, relativo a IMI de 2007.*

*Reconheço os demais créditos reclamados.*

*Da graduação de créditos:*

*1. Dispõe o art. 122º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) que o imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial. Por seu turno, o art. 744º, n.º 1, do C. Civil, rege que os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição.*

*O crédito do Estado relativo a Imposto Municipal sobre Imóveis é, assim, garantido por privilégio creditório especial imobiliário sobre o imóvel objecto da tributação (art. 122º, n.º 1, do CIMI e 733º, 734º e 744º, n.º 1 do Código Civil) graduando-se de acordo com o disposto no art. 747º, n.º 1, alínea a), do Código Civil.*

*Nos termos do art. 751º, do C. Civil, os privilégios imobiliários especiais preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores.*

*Acresce que, no que respeita aos juros que beneficiam do privilégio creditório (reportados aos dois últimos anos, nos termos do disposto no art. 734º do Código Civil), estes serão graduados nos mesmos termos do crédito a que se referem, ou seja, nos termos constantes do art. 747º, n.º 1, alínea a) do Código Civil.*

*2. O crédito reclamado por Fleet Properties, que goza da garantia hipotecária, tem preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade no registo (arts. 686º, n.º 1, 687º, 693º, n.º 1 e 2, 703º e 712º, todos do C. Civil), sendo certo que nos termos do citado art. 693º, n.º 2, do C. Civil, a garantia decorrente da hipoteca apenas abrange os juros relativos a três anos, não obstante convenção em contrário (e note-se que na reclamação de créditos só são admitidos os créditos que gozem de garantia real).*

*Por outro lado, o registo da hipoteca tem eficácia constitutiva, (sob pena de não produzir efeitos mesmos em relação às partes) pelo que os limites da garantia (hipotecária) hão-de aferir-se pelo que consta do registo: art. 693º n.º 2 e 687º do C. Civil e art. 4º n.º 2 do Código de Registo Predial.*

*3. De harmonia com os arts. 733º e 736º n.º 1 do C. Civil, os créditos do Estado por impostos indirectos (categoria a que pertence o crédito exequendo de IVA e respectivos juros compensatórios), beneficiam de privilégio mobiliário geral.*

*No caso em apreço, porém, uma vez que inexistente penhora sobre bens móveis, gozam apenas da garantia da penhora efectuada sobre o imóvel no processo executivo.*

*Por fim, cumpre referir que, em caso de créditos igualmente privilegiados, haverá rateio entre eles (cfr. art. 745º, do C. Civil).*

*III. Decisão:*

*Em face do exposto, decido:*

*a) não julgar verificado o crédito reclamado pelo Representante da Fazenda Pública, decorrente de Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2007;*

*b) julgar reconhecidos os restantes créditos reclamados;*

*c) graduar os créditos da seguinte forma:*

*1º - Os créditos relativos a IMI (imposto municipal sobre imóveis), dos anos de 2008 e 2009;*

*2º - O crédito reclamado por Fleet Properties Compra e Venda de Imóveis, Lda., garantido por hipoteca, acrescido dos juros relativos a três anos e respeitadas que sejam os limites da hipoteca;*

*3º - O crédito exequendo, relativo a IVA (imposto sobre o valor acrescentado).*

*As custas da execução saem precipuas do produto dos bens penhorados (art. 455º do CPC).»*

**IV-B-** A questão objecto do recurso refere-se à não verificação e graduação do crédito reclamado pelo Representante da Fazenda Pública, decorrente de Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2007, alegando a recorrente que o mesmo foi inscrito para cobrança em 2009, ou seja nos dois anos anteriores ao ano da penhora (de 16.03.2010), deveria tal crédito, porque goza do privilégio creditório imobiliário previsto nas disposições combinadas dos artigos 122º do CIMI e 744º, n.º 1 do C.C., ter sido reconhecido e graduado em primeiro lugar, juntamente com os créditos reclamados de IMI dos anos de 2008 e 2009.

Sobre tal matéria diz-se na sentença recorrida que a dívida de IMI de 2007, incidente sobre o imóvel penhorado nos autos é anterior ao prazo previsto no art. 744, n.º 1, do C. Civil, pois a penhora data de 2010, pelo que não está abrangida pelo privilégio imobiliário especial, não podendo ser reclamada nestes autos.

A questão prende-se, portanto, com a definição da abrangência temporal do privilégio imobiliário especial em causa, previsto pelas disposições conjugadas dos arts 122º, n.º 1 do IMI e 744º, n.º 1 do Código Civil.

Nos termos do art. 122º, n.º 1 do CIMI o imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial.

E dispõe o art. 744º, n.º 1 do Código Civil que os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição.

Cumprirá, antes do mais, observar que o que releva para a definição da abrangência temporal do privilégio não é o momento em que ocorre o facto gerador ou em que a lei o considera verificado, mas sim o ano em que o imposto deve ser cobrado<sup>1</sup>. Ora o IMI é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.

Essa liquidação é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte (art. 113, ns. 1 e 2 do CIMI).

O imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a (euro) 250, devendo o pagamento, no caso de esse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuada de uma só vez, durante o mês de Abril.

Para o efeito os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.

O IMI é, pois, liquidado e inscrito para cobrança nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte àquele a que diga respeito, sendo-lhe aplicável, em matéria de privilégios creditórios, o regime do Código Civil (art. 744º).

Daí que assista razão à recorrente quando sustenta que o crédito reclamado de IMI referente ao ano de 2007, porque respeita ao imóvel penhorado e foi inscrito para cobrança nos dois anos anteriores ao ano corrente na data da penhora (2010), goza de privilégio imobiliário especial de acordo com o disposto nos arts. 744º, n.º 1 do Código Civil e 122º do CIMI.

Neste contexto e porque a sentença recorrida enferma dos erros de julgamento que a Fazenda Pública lhe imputa, deve, nessa medida, ser revogada, por procedência das conclusões 4 a 5 do recurso.

#### V. DECISÃO

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida na parte impugnada e, em consequência, proceder à graduação dos créditos nos termos seguintes, saindo as custas da execução precípuas do produto dos bens penhorados:

1º - Os créditos relativos a IMI (imposto municipal sobre imóveis), dos anos de 2007, 2008 e 2009;

2º - O crédito reclamado por Fleet Properties Compra e Venda de Imóveis, Lda., garantido por hipoteca, acrescido dos juros relativos a três anos e respeitadas que sejam os limites da hipoteca;

3º - O crédito exequendo, relativo a IVA (imposto sobre o valor acrescentado).  
(art. 455º do CPC).»

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (Ver neste sentido, Vítor Faveiro, *Direito Fiscal*, I, pag. 419 e ss, e Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, 2ª edição pag. 166. Também neste sentido refere Salvador da Costa (*O Concurso de Credores*, pag. 178) que «o imposto a que se refere este privilégio é o inscrito para cobrança no ano da penhora ou nos dois anos anteriores, ou seja, o liquidado e relacionado para cobrança naquele período temporal».)

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Taxa de publicidade. Colocação de publicidade em edifícios particulares. Natureza de taxa do tributo previsto nos artºs 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (RPCML), publicado no Diário Municipal de 19.03.92, Edital n.º 35/92.*

**Sumário:**

*Tem a natureza de taxa o tributo liquidado ao abrigo das normas contidas nos artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, publicado no Edital n.º 35/92, ainda que incida sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.*

Processo n.º 954/11-30.

Recorrente: Haviti – Sociedade de Mediação Imobiliária, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública Junto da Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1. “Haviti — Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda”**, com os demais sinais dos autos, veio recorrer da decisão da Mmª juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 1106200301067150, contra si instaurada para cobrança da taxa da taxa devida a título de licença de publicidade, referente ao ano de 1999 no valor de € 2.242,12, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª) Foi proferida sentença pela 4ª Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa que a ora Recorrente se considerou notificada no dia 28 de Junho de 2011, que julgou improcedente a oposição contra a execução fiscal número 1106200301067150, instaurada pelos Serviços de Execuções Fiscais da Câmara Municipal de Lisboa para a cobrança coerciva da taxa devida a título de licença de publicidade, tributo referente ao ano de 1999 e no valor de 2.242,12 € (dois mil, duzentos e quarenta e dois euros e doze cêntimos);

IIª). A dita sentença qualificou a “taxa” de publicidade constante no Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa como uma verdadeira taxa;

IIIª). A taxa define-se pela 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;

IVª). A taxa distingue-se do imposto por existir um sinalagma, que consiste no pagamento pelo particular de um montante com vista à obtenção de uma contrapartida;

Vª). Na “taxa” de publicidade presente nos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, é falso que tal sinalagma exista, pois não existe a prestação de serviço público, nem a utilização de um bem do domínio público ou a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, não existindo qualquer contrapartida prestada pela Câmara Municipal de Lisboa;

VIª). A taxa de publicidade cobrada pela Câmara Municipal de Lisboa ao abrigo do seu Regulamento de Publicidade é um imposto;

VIIª). Por se tratar de um imposto, a criação da taxa de publicidade pela Câmara Municipal de Lisboa viola o disposto nos artigos 103, números 2 e 3, e 165º, alínea i), da Constituição da República Portuguesa;

VIIIª). A taxa de publicidade é inconstitucional;

IXª). A qualificação errónea como taxa presente, nomeadamente, nos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa já foi alvo de inúmera jurisprudência que pugnou pela inconstitucionalidade dos mesmos.

Nestes termos, e sempre com o suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogado o acórdão de que ora se recorre, julgando procedente a oposição da Recorrente, pelos fundamentos invocados.

**SÓ ASSIM SE DECIDINDO SERÁ CUMPRIDO O DIREITO E FEITA JUSTIÇA.**

**2. Contra-alegando veio a recorrida concluir:**

1ª)- O presente recurso foi interposto por “Haviti - Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda” e tem por objecto a dita sentença proferida em 22 de Junho de 2011, a qual julgou improcedente a oposição ao processo de execução fiscal nº1106200301067150, movida pela Câmara Municipal de Lisboa para cobrança coerciva da taxa de publicidade relativa ao ano de 1999, no valor global de € 2.702,30.

2ª)- O recurso tem por fundamento o alegado erro de julgamento relativamente à natureza jurídica do tributo em apreço, porquanto a Recorrente considera que este consubstancia um imposto por falta de contrapartida do Município, dado que a publicidade se encontrava afixada em imóvel particular. Em consequência, os artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, que sustentam a liquidação do tributo seriam inconstitucionais, por violação do disposto no n.º. 2, do artigo 103º e na alínea i), do artigo 165º, da C.R.P..

3ª) - Ao invés, a Recorrida entende que a dita sentença de 22 de Junho de 2011 não merece censura, dado que o tributo sub iudice reveste, efectivamente, a natureza jurídica de uma taxa e, como



tal, a criação através de Regulamento municipal, no exercício do poder tributário e regulamentar constitucionalmente conferido às autarquias não padece de qualquer vício.

4ª)- A liquidação da taxa devida por afixação de mensagens publicitárias obedeceu, à data a que se reportam os actos em apreço - ano de 1999- ao seguinte quadro legal:

a) Os artigos 238º e 241º, da C.R.P.;

b) alínea h), do artigo 19º, da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto;

c) Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, designadamente o disposto no n.º 2, do artigo 1, e o artigo 11º;

d) alínea e), do n.º 2, do artigo 53º, da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro;

e) Regulamento da Publicidade, constante do Edital n.º 35/92, publicado no Boletim Municipal de 19 de Março, com as alterações introduzidas pelo Edital no. 53/95, publicado no Boletim Municipal de 30 de Maio - artigos 3º e 16º;

f) Normas de liquidação constantes da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais em vigor para o ano a que respeita o facto tributário.

5ª)- O ponto fulcral da distinção entre a taxa e o imposto reside no carácter bilateral da primeira e no carácter unilateral dos impostos.

6ª)- 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, enquadrando-se no conceito legal de publicidade (cfr. artigo 3º, n.º 1, do Código da Publicidade).

7ª)- A mensagem publicitária transmite-se aos potenciais clientes pelo facto de estes circularem na via pública. Este constitui o meio através do qual o anunciante promove os serviços e produtos que oferece no exercício da respectiva actividade.

8ª)- A transmissão da mensagem publicitária produz impacto no bem jurídico ambiente, porque existe maior intensidade de uso daquele bem jurídico por parte do anunciante.

9ª)- Por força da possibilidade de um eventual impacto negativo no ambiente e face à necessidade de assegurar o respeito pelos restantes utilizadores do espaço público, impõe-se a sujeição a restrições ao exercício da actividade publicitária.

10ª)- As normas reguladoras da afixação de publicidade visam salvaguardar o interesse público em aspectos relacionados, designadamente, com a estética ou ambiente dos lugares ou da paisagem, com danos que a afixação de publicidade possa provocar a terceiros, como 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.

11ª)- Estes valores merecem a protecção do legislador, desde que os suportes publicitários sejam visíveis da via pública, quer estejam instalados em bens do domínio público, quer em propriedade privada.

12ª)- Entender o contrário, despojará as normas de todo o efeito útil, pondo em causa a unidade do sistema jurídico e os valores que o legislador pretendeu salvaguardar ao regular a actividade de afixação de mensagens publicitárias.

13ª)- 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.

14ª)- Impossibilitar os municípios de cobrar a taxa devida pelo licenciamento de afixação das mensagens publicitárias originaria 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. Tal entendimento violaria o disposto no n.º 4, do artigo 238º e no artigo 240º, da C.R.P.

15ª)- As diversas contrapartidas consideradas pelo legislador como atributivas da natureza jurídica de taxa aos montantes exigidos ao sujeito passivo não pressupõem uma verificação cumulativa. Basta a existência de uma (1) prestação concreta de um serviço público, ou (2) utilização de um bem do domínio público ou (3) remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares para enquadrar a contrapartida no âmbito do n.º 2, do artigo 4º, da L.G.T..

16ª)- O douto Acórdão n.º 177/2010, do Tribunal Constitucional, alterou a posição anteriormente perfilhada relativamente à natureza jurídica da taxa em apreço, passando a considerar, em suma, 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 n.º 2, do artigo 4º, da L.G.T., legitimando a liquidação e cobrança de uma taxa:

17ª)- Não existem obstáculos legais à criação da taxa sub iudice 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 o acto de liquidação, não viola qualquer disposição constitucional, nomeadamente o disposto no n.º 3, do artigo 103º e na alínea i), do n.º 1, do artigo 165º, da C.R.P..

18ª) - O acto de liquidação subjacente à dívida exequenda resulta da aplicação da lei vigente à data da ocorrência do facto tributário, pelo que não se verifica o fundamento de oposição à execução previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 204º, do C.P.P.T..

19ª) - Bem decidiu a douta sentença recorrida ao julgar improcedente a presente oposição à execução, devendo, em consequência, manter-se na ordem jurídica, por inexistência de vícios.

3. O MP emitiu o parecer constante de fls. 217/220, no qual se pronuncia pela procedência do recurso.

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 Oponente afixou publicidade num prédio de um seu cliente - factualidade admitida pelas partes processuais.

B) No âmbito do processo de execução fiscal n.º 1106200301067150, em que é executada a ora Oponente, encontra-se em dívida, conforme certidão n.º 1697525, o montante de €: 2.242,12, relativo a uma taxa de publicidade referente ao ano de 1999 – cfr. documento de fls. 47, 48 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido; factualidade admitida pelas partes processuais.

C) A Oponente tomou conhecimento da liquidação em causa por carta registada expedida em 16/10/2004 - cfr. documento de fls. 47 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) Foi elaborada a Informação n.º 251/DAJAF/DEF/04, segundo a qual: «(...) O Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (RPCML), publicado no Diário Municipal de 19.03., Edital n.º 35/92, aprovado em execução da Lei n.º 97/88, de 17.08, com a redacção do Edital n.º 42/95, publicado em Boletim Municipal de 25.04., veio dispor no art. 3º (...) e no art. 16º (...) [que] é sempre necessário o licenciamento e a taxa é devida pela afixação das mencionadas mensagens em locais públicos e privados. As taxas a cobrar constam da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais (ITORM), aprovada anualmente com o orçamento respectivo, pela Assembleia Municipal de acordo com o enunciado anteriormente.» (...) “Pelo exposto, a actividade pretendida pela Oponente carece de licenciamento pela CML, tendo em vista a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental do Município. Dúvidas não restam, que tal actividade de afixação de publicidade por particulares, em propriedade pública ou privada, é relativamente proibida. Consistindo o sinalagma na actividade de verificação de condições indispensáveis à remoção do limite jurídico a essa actividade pelo Município, estamos perante uma taxa e não um imposto.” “Conclusão: Em conformidade com o exposto, conclui-se que as quantias liquidadas à Oponente pela CML têm natureza de uma verdadeira taxa, e não de um imposto, e, como tal, não está sujeita ao princípio de legalidade de reserva de lei formal constante dos artigos 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, alínea i), da CRP (...)” - cf. documento de fls. 16 a 22 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) Essa mesma informação mereceu, por parte do Chefe da Divisão de Execuções Fiscais, o despacho que segue: “*Concordo. Remeta-se à Secretaria Central do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa para distribuição.*” - cfr. documento de fls. 16 a 22 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

6. A única questão a conhecer no presente recurso, é a de saber se a taxa de publicidade prevista no Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (RPCML), publicado no Diário Municipal de 19.03., Edital n.º 35/92, constitui verdadeira taxa em sentido técnico jurídico ou se, pelo contrário, se pode enquadrar no conceito de imposto.

No caso concreto dos autos, está em causa publicidade afixada em prédio particular.

Esta questão tem sido objecto de variada e prolongada querela jurisprudencial, estando hoje a mesma estabilizada em torno da classificação de tal tributo como taxa e da legalidade da sua cobrança, mesmo que a publicidade esteja colocada em prédios particulares.

Sobre esta querela e a mais recente posição jurisprudencial, é esclarecedor o Acórdão deste Supremo Tribunal, 06.04.2011, proferido no Processo n.º 0119/11, no qual ficou escrito o seguinte:

“4.1. As normas que suportam a liquidação impugnada são os arts. 3º e 16º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa (publicado no Edital n.º 35/92, do Diário Municipal n.º 16.336, de 19/3/92, com a redacção dos Editais n.º 42/95, de 25/4 e 53/95, publicados, respectivamente, nos Boletins Municipais n.º 16331, de 12/3/1992, 61, de 25/4/1995, e 66, de 30/5/1995), sendo que, no caso dos autos, as taxas aplicadas (de acordo com o disposto no art. 16º do referido Regulamento), foram liquidadas tendo por base os valores estabelecidos na Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais (TTORM) em vigor para o ano de 2009, publicada no Boletim Municipal n.º 777, de 8/1/2009.

E os referidos artigos 3º e 16º do citado Regulamento dispõem o seguinte:

«Artigo 3º (Licenciamento prévio)

1. A afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis, fica sujeita a licenciamento prévio da Câmara Municipal.

2. Exceptuam-se do disposto no número anterior as marcas, objectos e quaisquer referências a bens ou produtos expostos no interior do estabelecimento.»

«Artigo 16º (Taxas)

1. São aplicáveis ao licenciamento e renovações previstos neste regulamento as taxas estabelecidas na Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais.

2. Salvo disposição em contrário, as entidades legalmente isentas do pagamento de taxas às Aduanas não estão isentas do licenciamento a que se refere este Regulamento».

4.2. 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 pressupostas 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».

Estas características que a doutrina vem apontando à caracterização da taxa encontram, aliás, assento legislativo no n.º 2 do art. 4º da LGT.

4.3. 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. n.ºs. 76/88, 412/89, 382/94, publicados respectivamente no DR, I Série, n.º 93, de 21/4/1988, II Série, n.º 213, de 15/9/1989 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 predominantemente 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. n.ºs. 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. n.ºs. 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), (( Referenciando os acs. n.ºs. 92/2002, 437/2003 e 109/2004, Saldanha Sanches acentua que esta jurisprudência do Tribunal Constitucional impediu «a criação (1) 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).) 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”. (( Também referenciando e discordando do sentido deste voto de vencido, vide Saldanha Sanches, loc. cit. pág. 34, Nota 24.)

4.4. 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.

4.5. Porém, como aponta a recorrente, 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. 2.º do Regulamento de Taxas e Licenças e do art. 31.º da Tabela de Taxas do Município de Guimarães, na medida em que prevêm 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, conseqüentemente, 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 2.ª secção (na qual estavam em causa os arts. 19.º do “Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal do Porto” e 41.º 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.

4.6. Por sua vez, a jurisprudência deste STA, seguindo inicialmente 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, veio, após a prolação dos citados acórdãos do Tribunal Constitucional, a inflectir o sentido até então dominante e a acolher o entendimento sobre a qualificação como taxa da receita liquidada ao abrigo das normas de teor idêntico às aqui em causa, com o conseqüente juízo de não inconstitucionalidade orgânica das mesmas.

Nomeadamente, nos acs. de 12/1/2011 e de 19/1/2011, nos recs. n.ºs. 752/10 e 33/10, respectivamente.

Note-se, aliás, que neste último aresto estavam em causa as mesmas normas aqui também em questão (os arts. 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, publicado no Edital 35/92, do Diário Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992). Tendo sido proferido, em 2/6/2010, um primeiro acórdão que julgou no sentido da inconstitucionalidade de tais normas, 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.

4.7. Ora, a fundamentação constante destas decisões do Tribunal Constitucional (e da qual a recorrente parece, aliás, socorrer-se nas Conclusões 25.ª a 28.ª do presente recurso) é, no essencial, conforme se exara na referida decisão sumária n.º 323/10, a seguinte:

«I - As notas básicas do conceito de “taxa”, por contraposição às de “imposto”, encontram-se bem consolidadas, na doutrina e na jurisprudência (caracteres de bilateralidade ou de unilateralidade). Mas, se dúvidas não há quanto a esta distinção de base, já oferece margem de controvérsia a exacta natureza da contraprestação pública constitutiva da relação de bilateralidade, sem a qual não há taxa. As divergências manifestam-se quanto ao tipo de actividades prestativas que podem valer, para esse efeito. Parte da doutrina, admitindo que a taxa pode traduzir-se na remoção de um obstáculo à actividade privada, sustenta que a qualificação só se justifica quando o levantamento desse obstáculo possibilite a utilização de um bem semipúblico.

II - Tem sido essa, também, a orientação perfilhada pelo Tribunal Constitucional, em numerosos arestos sobre a questão da constitucionalidade das taxas devidas pelo licenciamento de painéis publicitários colocados em propriedade privada. Em síntese, o Tribunal tem rejeitado a configuração como taxas de receitas em que não se vislumbra que esteja em causa qualquer forma de utilização de um bem público ou semi-público e em que o ente tributador não “venha a ser constituído numa situação obrigacional de assunção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico”.

III - Porém, perante a enumeração tripartida - constante do artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária - 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. Em face do conceito da lei ordinária, há que aferir se esse é também o conceito pressuposto pelas normas constitucionais que submetem as taxas a um tratamento diferenciado, em relação aos impostos, o mesmo é dizer, que tenha cabimento um conceito “constitucional” de taxa, mais restritivo do que o fixado na Lei Geral Tributária.

IV - Por detrás do conceito restritivo de taxa estão razões pragmáticas, ligadas à preocupação legítima de obstar a que, sob o rótulo enganador de “taxas”, se obtenham verdadeiras receitas fiscais, receitas a que é de atribuir essa qualificação por não se vislumbrar que o obstáculo a remover tutele um interesse público que não seja esse mesmo, de ordem estritamente financeira. Simplesmente, a solução vai longe demais, sendo patentemente desproporcionada à prossecução desse objectivo, levando a tratar igualmente (como impostos) todas as prestações exigidas pelo levantamento de um obstáculo jurídico a uma actividade privada, se esta não se traduzir na utilização de um bem semipúblico, sem

levar em conta a natureza finalística desse obstáculo, a razão de ser da sua existência e a concomitante configuração real do interesse protegido. O tratamento, de modo constitucionalmente adequado, das prestações devidas pela concessão de licenças municipais apenas exige uma diferenciação decorrente do indispensável controlo sobre a verdadeira funcionalidade do obstáculo cujo levantamento justifica a contrapartida pecuniária.

V - Está em causa 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, 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”. 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.

VI - 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 exercer. Justifica-se, assim, que a actividade publicitária seja relativamente proibida, ficando sujeita a um licenciamento prévio pelas câmaras municipais, “para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental”. 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 66º da CRP).

VII - Não está em causa apenas o interesse de integridade dos valores, ambientais, urbanísticos e outros, que poderiam ser afectados por causa da actividade publicitária, interesse esse acautelado através da intervenção administrativa de fiscalização do cumprimento dos deveres específicos de omissão enumerados no artigo 4º da Lei n.º 97/88. A emissão da licença, o mesmo é dizer, o levantamento do obstáculo jurídico (que já vimos não ser arbitrário) dá origem a uma relação com o obrigado tributário distinta da que intercede com a generalidade dos administrados, no quadro da qual a entidade emitente assume uma particular obrigação - a duradoura ‘obrigação de suportar’ (pati) uma actividade que, embora respeitando aqueles deveres, interfere permanentemente com a conformação de um bem público. Com o licenciamento, alteram-se as posições jurídicas recíprocas de administração e administrado, ficando aquela onerada, enquanto a situação persistir, com uma obrigação até aí inexistente.

Inversamente, o anunciante ganha título para uma activa e particular fruição, em termos comunicacionais, do espaço ambiental, necessária à realização da utilidade individual procurada, a qual não se confunde com o gozo passivo desse espaço, ao alcance da generalidade dos cidadãos.

VIII - A constituição da obrigação passiva de se conformar com essa 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. 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. Essa reavaliação é um pressuposto da continuidade da fruição, por um novo período, das utilidades propiciadas por tal actividade, no que o particular se mostra interessado. Não faz sentido, atenta essa relação causal, distinguir o licenciamento da sua renovação, ou a contrapartida devida pelo período inicial das que são exigíveis pelos períodos de renovação da licença.»

(...)

4.9. E atendendo a tal argumentação, ao facto de o acórdão em causa ter sido proferido em Plenário e por unanimidade (com a conseqüente 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 - no citado acórdão 2/6/2010 - sobre as mesmas normas aqui também em questão) e considerando, ainda, quer o actual sentido da jurisprudência do STA (cfr. os citados acórdãos de 12/1/2011 e de 19/1/2011, nos recs. n.ºs. 752/10 e 33/10, respectivamente), quer o facto de não se vislumbrarem novos argumentos que decisivamente se possam contrapor àquela fundamentação, concluímos pela

natureza de taxa dos tributos em causa nos autos e pela não inconstitucionalidade orgânica das normas acima transcritas do Regulamento de Publicidade”.

Esta posição doutrinária tem sido mantida posteriormente por este Supremo Tribunal, nomeadamente nos Acórdãos de 01.06.2011- Processo n.º 0135/11 e de 08.06.2011- Processos n.ºs 0278/11 e 0300/11, não havendo razões para a sua alteração.

Sendo assim, o recurso improcede.

7. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente com um sexto de procuradoria.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Caducidade do direito à liquidação. Conhecimento da caducidade em caso de intempestividade da impugnação.*

### Sumário:

- I — A caducidade do direito à liquidação constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, na medida em que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei, gerando esse vício mera anulabilidade do acto, pelo que não é de conhecimento oficioso.*
- II — Uma vez considerada extemporânea a petição de impugnação judicial do acto tributário, está vedado ao tribunal o conhecimento de qualquer questão de mérito suscitada, nomeadamente a caducidade do direito à liquidação.*
- III — Assim, não merece censura a decisão recorrida que, por ter sido a impugnação apresentada para além do prazo legal (art.º 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT) rejeitou a impugnação por extemporânea e não conheceu de nenhum dos vícios aí imputados ao acto tributário.*

Processo n.º 1018/11-30.

Recorrente: Placa-Agência Concessionária de Publicidade, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I. “Placa - Agência Concessionária de Publicidade, Ld<sup>am</sup>”,** pessoa colectiva n.º 500 219 109, com sede em Av<sup>a</sup> Infante D. Henrique, Lote 312 - Santa Maria dos Olivais 1900-000 Lisboa, veio recorrer da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que, na impugnação por si deduzida contra a liquidação de IRC de 2002 e juros compensatórios no montante de 44.766,39 euros, julgou verificada a excepção da caducidade do direito de impugnar, absolvendo a Fazenda Pública do pedido, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1<sup>a</sup>) A douta sentença recorrida nega provimento à impugnação, nomeadamente, por considerar a mesma intempestiva, o que se contesta por se considerar que foi invocada a caducidade do direito à liquidação, facto que é de conhecimento oficioso;

2<sup>a</sup>) A liquidação em crise padece de vício sobre os pressupostos de direito que, como se referiu, são de conhecimento oficioso, gerando nulidade, pelo que a impugnação pode ser deduzida a qualquer tempo;

3<sup>a</sup>) A douta sentença recorrida ofendeu o conteúdo essencial do direito à segurança jurídica que advém do instituto da caducidade e não uma mera ilegalidade praticada na liquidação, violando um direito fundamental;

4<sup>a</sup>) A caducidade pode ser alegada em qualquer fase do processo, devendo ser apreciada pelo tribunal, uma vez que os direitos do Estado consubstanciados em actos tributários não são direitos disponíveis (Art.º 330.º, n.º 1 do CC);

5ª) A melhor doutrina defende que no direito tributário a necessidade de segurança ou certeza jurídica deve prevalecer sobre o interesse patrimonial do credor tributário, por isso se entendeu que se impunha o conhecimento oficioso da prescrição;

6ª) Porém, a necessidade de segurança ou certeza jurídica é prevalecente também nos valores protegidos pela caducidade do direito à liquidação dos tributos, impondo-se, também, por isso, o conhecimento oficioso da aludida caducidade;

7ª) Acresce referir, por último, que a impugnação deverá ser considerada tempestiva e julgada em conformidade.

Nestes termos e nos demais de direito requer-se a V. Exas. que as presentes alegações sejam aceites e dadas como provadas, tendo por consequência a revogação da dita sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, ora recorrida.

**II.** O M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> emitiu o parecer que consta de fls. 149 no qual defende a improcedência do recurso.

**III.** Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

**IV.** Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

1º). A impugnante foi sujeita a uma acção de inspecção interna abrangendo o exercício de 2002, que culminou com o relatório de 09/01/2006, a fls. 4, que aqui damos por integralmente reproduzido face à sua extensão e de que consta, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

**«III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas**

*Conforme descrito na Proposta de Correcção n.º1833/04 da DSBF, que aqui se reproduz na íntegra, foi detectada a seguinte situação:*

*“Proposta:*

*Na sequência da análise à declaração modelo 130 relativa aos rendimentos pagos a não residentes no ano de 2002, propõe-se a seguinte correcção pelas retenções na fonte de imposto não efectuadas e não entregues nos cofres do Estado:*

*Identificação dos rendimentos pagos a não residentes durante o ano de 2002 Nome do beneficiário: Europoster BV*

*País de residência: Holanda*

*Rendimento: Dividendos, no montante de E 158.869,56*

*Imposto devido: IRC, no montante de E 39.717,39*

*Imposto retido e entregue: 0,00*

*Imposto a corrigir: IRC 39.717,39*

*Total da correcção: 39.717,39*

*Fundamentação:*

*Embora notificado em 06/09/04 para apresentar a prova a que se refere o n.º 2 do artº 90º do CIRC, de que o beneficiário dos rendimentos reunia as condições necessárias para que pudesse aproveitar de isenção total de imposto, conforme mencionado na declaração modelo 130 aprovada pela Portaria n.º 14/2000, de 15 de Janeiro, relativa ao ano de 2002 e entregue nos serviços da DGCI em 29/06/03, o substituto tributário apresentou documento não válido para beneficiar da Directiva n.º 90/435/CEE, designadamente, declaração das autoridades fiscais do Estado da residência do beneficiário dos rendimentos confirmando que reunia as condições para beneficiar da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, devidamente autenticada pela respectiva autoridade fiscal, em data anterior à do pagamento ou colocação do rendimento à disposição, pelo que não cumpriu com o disposto no n.º 2 do artº 90º do CIRC, não tendo procedido à retenção na fonte do imposto devido, sem que o sujeito passivo tivesse efectuado a prova prevista no n.º 4 do artº 14º do CJRC de que reunia as condições necessárias para beneficiar da Directiva n.º 90/435/CEE.*

*Nestes termos, por não ter sido efectuada a retenção na fonte às taxas previstas no artº 69º do CIRC (actual artº 80º, é originariamente responsável o substituto tributário pelo imposto não retido na fonte. na importância de 39.717,39 euros, conforme previsto no artº 28º da Lei Geral Tributária“.*

*2º). Em seguimento das correcções levadas a efeito, foi efectuada liquidação adicional de IRC naquela importância de € 39.717,39 e de Juros Compensatórios, no montante de € 5.049,00, tudo perfazendo o total de € 44.766,39 (“print” informático da demonstração de compensação, a fls. 72 do apenso instrutor);*

*3º). A data limite de pagamento voluntário da liquidação recaía em 08/03/2006 (fls. 72 do apenso);*

*4º). A impugnante foi notificada da liquidação em 07/02/2006, conforme “print” dos CTT, a fls. 74;*

*5º). A impugnação deu entrada no tribunal em 14/06/2006, conforme carimbo apostado na petição inicial, a fls. 3;*

*6º). A impugnante entregou, em 29/06/2003, a declaração modelo 130 (Rendimentos pagos a Não Residentes), mencionando o pagamento de lucros à empresa Europoster BV, residente na Holanda, no montante de € 158.869,60 e indicando no campo reservado a “imposto retido”, o montante de “0,00” (fls. 63 e 64).*



V. As questões a conhecer no presente recurso são as seguintes:

- 1ª) Saber se a impugnação foi intempestiva (conclusões 1ª e 2ª);
- 2ª) Saber se a caducidade do direito à liquidação é de conhecimento officioso (conclusões 2ª e 4ª);
- 3ª) Saber se a sentença recorrida ofendeu o conteúdo essencial do direito à segurança jurídica que advém do instituto da caducidade e não uma mera ilegalidade praticada na liquidação, violando um direito fundamental (conclusão 3ª);

Começemos pela 1ª questão.

**V.I.** A decisão recorrida entendeu que, tendo ocorrido o termo do prazo do pagamento voluntário em 08.03.2006, de acordo com o disposto no n.º 1, alínea a) do artº 102º do CPPT, a impugnação deveria ter sido interposta até 05.06.2006. Tendo a respectiva petição dado entrada apenas em 14.06.06, a mesma é intempestiva, não sendo de considerar aqui o prazo estabelecido para a impugnação de acto nulo (nº 3 do mesmo artigo), uma vez que o vício imputado à liquidação traduz mera anulabilidade.

A recorrente, por sua vez, entende que tendo sido invocada a caducidade do direito à liquidação, este facto é de conhecimento officioso. E, assim, a falta desse conhecimento officioso gera nulidade, pelo que a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

Invoca ainda a recorrente o disposto no artº 133º, n.º 2, alínea d) do CPA segundo o qual são nulos os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental como foi a falta de conhecimento officioso da caducidade. Deste modo, a caducidade é apreciada officiosamente pelo tribunal e pode ser alegada em qualquer fase do processo, uma vez que os direitos do Estado consubstanciados em actos tributários não são direitos disponíveis.

Vejamos então se a tese da recorrente colhe apoio legal.

**V.I.1.** Para se apurar qual o prazo que a recorrente tinha para deduzir a impugnação - se o do n.º 1, alínea a) do artº 102º do CPPT ou o do n.º 3 do mesmo artigo - temos então de saber se o vício imputado ao acto tributário conduzia à nulidade ou à sua anulabilidade.

A recorrente imputou ao acto tributário impugnado o vício de violação de lei - n.º 3 do artº 14º do CIRC e 45º, n.º 2 da LGT. Estamos então perante vício de violação de lei “*stricto sensu*”.

Relativamente a actos administrativos (nos quais se integram os actos tributários) nulos e anuláveis, estabelecem, respectivamente, os artºs 133º e 135º. do CPA, aplicáveis subsidiariamente aos actos tributários (v. artº 2º, alínea d) do CPPT):

“1-São nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade.

2 - São, designadamente, actos nulos:

- a) Os actos viciados de usurpação de poder;
- b) Os actos estranhos às atribuições dos ministérios ou das pessoas colectivas referidas no artigo 2º em que o seu autor se integre;
- c) Os actos cujo objecto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime;
- d) Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental;
- e) Os actos praticados sob coacção;
- f) Os actos que careçam em absoluto de forma legal;
- g) As deliberações de órgãos colegiais que forem tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos;
- h) Os actos que ofendam os casos julgados;
- i) Os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente”.

“São anuláveis os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção”.

Temos então que os actos administrativos poderão ser nulos – regime excepcional, ou anuláveis – regime regra.

A enumeração acima referida é meramente exemplificativa, pelo que importa em cada caso apurar:

- a) Se o vício do acto está previsto como nulidade no n.º 2 do artº 133º;
  - b) Se o vício se enquadra no conceito do n.º 1 do mesmo preceito.
- Ora, sendo certo que não estamos perante nenhuma das situações previstas nas alíneas a) a c) e e) a i) do n.º 2, vejamos então se:
- a) ao acto de liquidação falta qualquer dos elementos essenciais;
  - b) se a lei comine expressamente essa forma de invalidade para o mesmo acto, ou ainda se:
  - c) ele ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental;

**V.I.2.** Por elementos essenciais do acto poderemos entender aqueles aspectos que integram o próprio conceito de acto administrativo, não sendo de considerar como essenciais os elementos acessórios, ou seja, aqueles que podem ou não ser introduzidos no acto administrativo.

Para a determinação de quais os elementos essenciais do acto deverá atender-se fundamentalmente ao conceito de acto administrativo vertido no artigo 120.º (V. Santos Botelho e outros – CPA Anotado e Comentado, 4ª edição, pág. 700).

Ou, por outras palavras, consideram-se abrangidos nesse conceito os factores cuja ausência num acto não permite a sua qualificação como acto administrativo (como, por exemplo, a própria conduta voluntária e unilateral de um órgão da Administração ou a produção de efeitos jurídicos administrativos num caso concreto).

“Elementos essenciais”, no sentido do n.º 1 do artº 133º do Código - cuja falta determina a nulidade do acto administrativo - seriam, pois, todos aqueles que se ligam a momentos ou aspectos legalmente decisivos e graves dos actos administrativos, além daqueles a que se refere já o seu n.º 2. (V. Mário Esteves de Oliveira e outros - CPA Comentado, Almedina, 1995, págs. 155/156; sobre esta questão e algumas dificuldades e divergências quanto a este conceito v. também António Sousa – CPA Anotado e Comentado 2009 e os Acórdãos deste Supremo Tribunal (1ª Secção), de 2 de Outubro de 2007 – Processo n.º n.º 348/07-12 e de 19.11.2008 – Processo n.º 07/08).

Ora, o artº 120º do CPA define actos administrativos como sendo as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

A liquidação em causa nos autos foi efectuada por um órgão da Administração Pública – a Administração Tributária – ao abrigo de normas de direito público e para produzir efeitos numa situação individual e concreta. Portanto, o acto tem todos os elementos essenciais do acto administrativo, pelo que não pode classificar-se como acto nulo.

**VI.3.** Por outro lado, e de acordo com aquela norma, também são nulos os actos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade. Ora não existe qualquer norma a cominar com a nulidade a liquidação em causa nos autos, pelo que a eventual ofensa das normas jurídicas referidas pela recorrida terá de ser cominada com a anulabilidade.

**VI.4.** Resta então apurar se o acto poderá ser nulo por ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental (alínea d) acima transcrita).

O direito que a liquidação poderia ofender seria o do direito de propriedade. Ora, o direito à propriedade privada não é absoluto ou ilimitado, como repetidamente o Tribunal Constitucional tem vindo a afirmar - cfr. jurisprudência firme e reiterada deste STA nos acórdãos de 30/01/01, 15/01/03, 25/05/04, 16/11/05, 10/01/07, 5/07/07 e 7/05/08, nos processos n.ºs 26.392, 1629/02, 208/04, 1108/03 (Plenário), 736/05, 496/06, 479/06 (Pleno) e 1034/07, respectivamente.

De facto, as imposições tributárias não podem ser vistas como restrições ao direito de propriedade mas antes como limites implícitos deste direito, “consubstanciando uma agressão da esfera patrimonial dos contribuintes em termos limitados” (acórdão do Plenário acima citado), ainda que se considere o direito de propriedade como um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias.

A este propósito escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira in Constituição da República, em anotação ao artigo 62.º - “o direito de propriedade a que se refere a rubrica do artigo parece consistir, pois e apenas, na garantia do direito à propriedade, isto é, no direito de não ser expropriado ou esbulhado pelo Estado ou por terceiros, salvo por utilidade pública e mediante indemnização. O direito à propriedade que a Constituição garante está assim longe do conceito amplo do direito de propriedade que inclui tradicionalmente não só o direito de não ser expropriado do título ou posse, mas também à liberdade de uso, de fruição, de disposição, sem limites ou intromissões de terceiros e, desde logo, do Estado.

Deste modo, a liquidação de um imposto, ainda que em violação de qualquer norma jurídica, não pode constituir ofensa de conteúdo de direito fundamental para efeitos da sua classificação como acto nulo.

**VI.5.** Sendo assim, concluiremos como no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 21.05.2008 – Processo n.º 020/08: “*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), o que não é manifestamente o caso para o vício invocado.*

*Daí que, não sendo tal vício gerador de nulidade do acto de liquidação, a impugnação deste teria que ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da citação do recorrente, o que não sucedeu, como vimos”.*

Temos então que, nesta parte, bem se decidiu na decisão recorrida já que, terminando o prazo de pagamento voluntário em 08.03.2006, a impugnação deveria ter sido interposta no prazo de 90 dias. Tendo a respectiva petição dado entrada apenas em 14.06.06, é extemporânea.

**V.2.** A 2ª questão refere-se à obrigatoriedade de conhecimento officioso da caducidade do direito à liquidação.

Sobre esta questão, escreveu-se no Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.11.2009 – Processo n.º 0761/09:

“A Recorrente imputa à sentença erro de julgamento por nela se ter conhecido e decidido da caducidade do direito à liquidação do imposto sem que tal vício tenha sido suscitado na petição inicial, sendo apenas invocado na resposta que o Impugnante apresentou à contestação da Fazenda Pública.

... Pelo que é essencial que comecemos por apurar se estamos perante matéria de conhecimento oficioso e que, por isso, não necessitava de ser alegada na petição inicial.

Em primeiro lugar, convirá recordar que a caducidade aqui em causa não é a adjectiva, do direito à propositura de acção, mas a substantiva, do direito à liquidação, e que consiste no decurso do prazo que o Estado tem para exercer o direito à liquidação de tributos. O decurso desse prazo impede o Estado de proceder à liquidação, pelo que é cometida uma ilegalidade quando o acto de liquidação é efectuado depois de consumada a caducidade, isto é, quando é liquidado um tributo após o decurso do prazo que o Estado detinha para exercitar esse direito.

Deste modo, a liquidação feita depois de esgotado o prazo de caducidade é ilegal, na medida em que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei. Como se reconheceu no acórdão de 7 de Julho de 2004 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal «a liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade, é igualmente uma ilegalidade idêntica a todas as outras que se englobam no citado art. 99.º do CPPT, e que não merece pois tratamento diverso».

... Nesta conformidade, e em consonância, aliás, com o entendimento há muito dominante nesta Secção de Contencioso Tributário do STA Cfr. os seguintes acórdãos do Pleno da Secção: de 18 de Junho de 2003, no recurso n.º 503/03; de 7 de Julho de 2004, no recurso n.º 546/02; de 18 de Maio de 2005, no recurso n.º 1178/04. E os seguintes acórdãos da Secção: de 2 de Novembro de 2005, no recurso n.º 361/05; de 18 de Janeiro de 2006, no recurso n.º 680/05; de 29 de Outubro de 2008, no recurso n.º 458/08; de 13 de Maio de 2009, no recurso n.º 264/09., a caducidade do direito à liquidação, tanto do imposto como dos juros compensatórios, constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, não existindo razão justificativa para que se submeta o seu conhecimento a um regime diferente do geral, pois que se trata de vício que não importa mais à ordem pública do que os outros de que pode enfermar a liquidação”.

Temos então que a caducidade do direito à liquidação não é de conhecimento oficioso, como invoca a recorrente.

**V.3.** De todo o modo, ainda que tal questão fosse de conhecimento oficioso, nem assim a decisão recorrida, ao omitir o seu conhecimento, teria ofendido o conteúdo essencial do direito à segurança jurídica que advém do instituto da caducidade ou ofendido qualquer norma jurídica.

Na verdade, conforme se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 03.06.2009 – Processo n.º 0142/09: “...como tem vindo a ser realçado em jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, a intempestividade do meio processual usado não pode deixar de ter efeitos preclusivos do conhecimento das questões de mérito que nele se suscitem, como é o caso da prescrição ainda que de conhecimento oficioso, na exacta medida em que a lide impulsionada pela apresentação da oposição não chega a ter o seu início (cfr. acórdãos de 21/05/08, 3/12/08, 11/02/09 e 25/03/09, nos recursos n.ºs 293/08, 803/08, 802/08 e 196/09).

Não existem razões para seguir entendimento diverso do exposto (V. ainda no mesmo sentido os Acórdãos de 12.01.2009 – Processo n.º 0875/09 e de 03.06.09 – Processo n.º 142/09).

VI. Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com um sexto de procuradoria.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Dívida à Caixa Geral de Depósitos. Prescrição. Interrupção da prescrição.*

### Sumário:

- I — O facto de as dívidas de natureza civil poderem ser cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal não implica que fiquem sujeitas ao prazo de prescrição da dívida tributária.*
- II — A prescrição interrompe-se pela citação ou notificação de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente.*
- III — A interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, a menos que a interrupção resulte de*

*citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, caso em que o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo.*

IV — *A não dedução de oposição à execução fiscal não é facto equivalente ao termo do processo de execução, nomeadamente para efeitos de considerar findo tal processo (nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 176º do CPPT) e para considerar que deixou de existir causa interruptiva da prescrição nos termos do n.º 1 do art. 327º do CCivil.*

Processo n.º 1188/11-30.

Recorrente: Jorge Manuel Ritto da Silva Gama.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

I.1. Jorge Manuel Ritto da Silva Gama recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, lhe julgou improcedente a reclamação deduzida, nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT, contra o despacho proferido pelo chefe do Serviço de Finanças do Porto 5, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 319020020104699.3 intentada pela Caixa Geral de Depósitos contra o recorrente, e mediante o qual se decidiu que a dívida exequenda não se encontra prescrita e se determinou o consequente prosseguimento da execução.

I.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I. Quanto ao regime de direito adjectivo, as dívidas civis à CGD cuja instauração ocorreu em data anterior a 1 de Setembro de 1993 (cfr. Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto) cabem na execução fiscal como dívidas equiparadas por lei aos créditos do Estado, de acordo com o regime aplicável à época dos factos, nomeadamente, o CPCI (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963);

II. Quanto ao regime do direito substantivo, as dívidas da CGD, apesar de cobradas coercivamente em processo de execução fiscal, não perdem a natureza de dívidas de direito privado, pelo que gozam da aplicação do regime da prescrição em matéria de créditos regulado, entre o mais, nos artigos 300º a 327º do Código Civil;

III. Tendo a citação ocorrido em 14 de Setembro de 1990, o prazo prescricional interrompeu-se, nos termos do n.º 1 do artigo 323º do Código Civil, inutilizando todo o tempo decorrido anteriormente e começando a correr novo prazo de prescrição a partir deste acto interruptivo (cfr. artigo 326º do Código Civil);

IV. O novo prazo de prescrição só começa a correr quando passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (cfr. n.º 1 do artigo 327º do Código Civil);

V. Considerando que, nos termos do artigo 175º do CPCI, o Recorrente dispunha do prazo de dez dias para apresentar oposição à execução, e que não exerceu tal direito o processo, podemos concluir que o novo prazo de prescrição começou a correr findos os dez dias;

VI. A preclusão do prazo para o exercício do direito à oposição à execução extingue o direito de praticar o acto (cfr. n.º 3 do artigo 145º do CPC) e põe termo ao processo de execução fiscal (cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 176º do CPPT), deixando de existir a causa interruptiva da prescrição, nos termos do n.º 1 do artigo 327º do Código Civil;

VII. Tal prazo de dez dias constitui um prazo de caducidade e, portanto, o decurso de tal prazo é do conhecimento oficioso do tribunal (cfr. artigo 333º do Código Civil), além de representar uma excepção peremptória que é, igualmente, de conhecimento oficioso (cfr. artigos 493º e 496º, ambos do CPC);

VIII. Assim, o processo de execução fiscal deve ser declarado extinto decorrido o prazo de prescrição de vinte anos contados desde o acto interruptivo, qual seja, a citação do processo de execução a 14 de Setembro de 1990, na lógica subjacente ao n.º 2 do artigo 327º do Código Civil,

IX. Ou contados desde o trânsito em julgado do termo do processo que se verificou com a preclusão do prazo para a apresentação da oposição à execução, nos termos do n.º 1 do artigo 327º do Código Civil;

X. A entender-se em sentido contrário, estar-se-ia em clara violação dos princípios da segurança e da confiança jurídica subjacentes ao Estado de Direito Democrático (cfr. artigo 2º da CRP), nos termos acima descritos;

XI. A confiança que o prescribente depositou na estabilidade da ordem jurídica, com a consumação da prescrição, é digna de protecção jurídica ao abrigo dos referidos princípios da segurança e confiança jurídica e do princípio de acesso ao direito;

XII. O princípio da segurança jurídica, ínsito no princípio do Estado de Direito Democrático, é manifestamente inconciliável com as situações eternamente não consolidáveis na ordem jurídica, so-

bretudo, em matérias onde estão em causa interesses patrimoniais que lesam a segurança e questionam a confiança da vida das pessoas, perigando a paz e a estabilidade social;

XIII. Deste modo, podemos concluir que, ao abrigo dos princípios da segurança e da confiança jurídica (ínsitos do Estado de Direito Democrático, cfr. artigo 2º da CRP), o n.º 1 do artigo 327º do Código Civil apenas pode ser interpretado no sentido de se considerar que o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do prescribente (cfr. n.º 1 do artigo 323º do Código Civil), deve cessar com o termo do processo, considerando como tal o decurso do prazo para apresentação dos meios de defesa do prescribente (cfr. n.º 1 do artigo 327º do Código Civil, artigo 496º do CPC e artigo 175º do CPCI), iniciando-se a contagem do novo prazo prescricional logo após o acto interruptivo;

XIV. Assim, o Tribunal ad quem deve declarar inconstitucional (cfr. artigo 204º da CRP), no presente processo, por violação do princípio da segurança e da confiança jurídica (cfr. artigo 2º da CRP), a norma do n.º 1 do artigo 327º do Código Civil, aqui em discussão (questão prejudicial imprópria), na interpretação segundo a qual o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do prescribente (cfr. n.º 1 do artigo 323º do Código Civil), não cessa com o termo do processo, considerando como tal o decurso do prazo para apresentação dos meios de defesa do prescribente (cfr. n.º 1 do artigo 327º do Código Civil, artigo 496º do CPC e artigo 175º do CPCI);

XV. Tal declaração não contende com eventuais razões de equidade, eficácia ou justiça, implícitas no n.º 1 do artigo 327º do Código Civil, que pudessem acolher uma interpretação oposta mas tolerável com a Lei Fundamental, o que não se aceitaria.

Termina pedindo que a procedência do recurso e que se revogue a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que seja julgado totalmente procedente o pedido da reclamação do acto do órgão de execução fiscal, nos termos e fundamentos acima invocados, nomeadamente, a declaração de prescrição da obrigação subjacente ao processo de execução fiscal aqui em crise e, por conseguinte, a extinção deste processo.

1.3. Não foram apresentadas contra alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«Conforme conclusões apresentadas pelo recorrente, coloca-se a questão de determinar se, quanto à dívida da C.G.D. relativamente à qual tinha apresentado a 11-3-11 a reclamação constante dos autos, bem se decidiu ao se ter entendido que a prescrição não ocorrera, bem como se era de determinar o prosseguimento do processo de execução fiscal.

Defende-se no recurso interposto que o entendimento dado é violador de várias normas que indica, as quais devem ser interpretadas no sentido da interrupção da prescrição ter cessado com o decurso do prazo para apresentar o meio de defesa de oposição, conforme previsto nos arts. 327º n.º 1 do C. Civil, 496º do C.P.C. e 175º do C.P.C.I..

Defende-se ainda que, a entender-se de outro modo, ocorre violação dos princípios da segurança e da confiança jurídica subjacentes ao Estado de Direito Democrático (art. 2º da C.R.P.).

Analisemos.

O regime de cobrança da dita dívida à C.G.D. obedece desde logo ao que resulta disposto no Dec.-Lei n.º 48953, relativamente ao que existe uma reiterada jurisprudência do Tribunal Constitucional a entender não haver inconstitucionalidade orgânica quanto à competência do tribunal tributário no que respeita às dívidas anteriores à vigência do Dec.-Lei n.º 287/93, de 20-8, por força do seu art. 9º n.º 5. (1. Assim, entre outros, os acórdãos proferidos nos processos 65/09, 796/10 e 715/11.)

Contudo, na sentença recorrida foi efectuada uma interpretação “adaptada” do art. 327º n.º 1 do C. Civil, segundo a qual não ocorria o levantamento da interrupção da prescrição até à decisão que puser termo ao processo, tendo-se entendido ser de aplicar o que quanto ao processo de execução fiscal se encontra previsto no art. 174º n.º 1 do C.P.P.T., da interrupção da instância nunca dar causa à deserção.

É sobre tal que se invoca o referido entendimento, divergente, que passa por decidir se é de entender como acto que faz cessar o decurso do prazo da interrupção da prescrição o termo do prazo para deduzir oposição, nos termos do previsto nos arts. 323º n.º 1 e 327º n.º 1 do C. Civil.

Se bem se atentar no art. 327º n.º 1 do C. Civil, mantém-se a interrupção, “enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo”.

Ora, a interpretação proposta parece ser ainda uma outra interpretada “adaptada”.

O sentido desta adaptação que parece já ao tempo ter sido querida pelo legislador – e ultimamente são mais frequentes constar de lei que o intérprete proceda, face ao que se encontra previsto para uns casos, o outros, “com as devidas adaptações” – não pode deixar de levar em conta que a dita forma de cobrança da dívida à C.G.D. se insere numa forma de execução que, sendo fiscal, é afinal especial, de acordo com o que o legislador, aliás, consagrou como possível no 253º do C.P.C.I., para os casos que, “não sendo relativos a contribuições, são cometidos por lei aos seus tribunais privativos e que podem adaptar-se às formas processuais típicas anteriormente referidas”, conforme constava do ponto 5 do preâmbulo deste último diploma que embora já revogado é elucidativo da intenção tida pelo legislador.

Tem sido entendimento maioritário da jurisprudência que “as execuções fiscais de dívidas de direito privado à C.G.D. eram regidas pelas normas de execução fiscal adaptadas à natureza civil dessas

dívidas” conforme decidido nos acórdãos de 1710/02 e de 7-3-07, proferido nos processos 622/02 e 554/06 do S.T.A. e no ac. de 9-3-10, no proc. 02511/08 do T.C.A. Sul.

Só que a referida norma contida no art. 327º n.º 1 do C. Civil carece de ser integrada por norma adjectiva, sendo que a referente à extinção do processo contida no art. 176º do C.P.P.T., interpretada em consonância com o que resulta do art. 174º do mesmo diploma, parece que mal se adapta à natureza civil da dívida à C.G.D. dada à execução fiscal.

Ora, a não ser de entender, parece que restaria aplicar as normas resultantes do C.P.C., em que a deserção é, após a interrupção da instância, ainda declarada – cfr. arts. 285º, 287º alínea e) e 291º do C.P.C..

Seja como for que se entenda, resulta que foi requerida a citação pela exequente, tendo a prescrição se interrompido, volvidos 5 dias, nos termos dos n.ºs. 1 e 2 do art. 323º n.º 1 do C. Civil, ou seja, a 23-4-90, conforme decidido.

De acordo com os efeitos do art. 326º n.º 1 do mesmo diploma, ocorreu a inutilização de todo o prazo decorrido anteriormente.

Resulta ainda do probatório que o referido processo correu termos até 12-7-2000, data em que consta ter sido devolvida a última carta precatória emitida para penhora.

Afigura-se que, não sendo de acolher o entendimento proposto pelo recorrente, a referida prescrição ainda não ocorreu, uma vez que não se mostra decorrido o prazo geral de prescrição da dívida à C.G.D. que é de 20 anos – art. 309º do C. Civil – considerando que os ditos efeitos da interrupção se mantiveram seguramente desde o referido acto interruptivo e durante o período em que o processo correu termos.

Já quanto aos respectivos juros, cujo prazo é de 5 anos – art. 310º alínea d) do mesmo, a existência de prescrição poderá depender, a ser de aplicar o referido regime mais adaptado ao das dívidas civis, de ter existido negligência da exequente nos termos previstos para a interrupção da instância, o que não resulta do probatório posto à apreciação.

Concluindo, pese embora poder ser de não acolher totalmente a fundamentação tida na decisão recorrida, no que respeita à prescrição da dívida à C.G.D. em execução fiscal, quer parecer que o recurso é de improceder.»

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

#### FUNDAMENTOS

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

1. Por escrito datado de 31.12.1986 a Caixa Geral de Depósitos, representada por Maria Arminda de Oliveira Mota Sepúlveda Ramôa, declarou conceder à sociedade Charcutaria José Gama, Limitada, ali representada por José da Silva Gama e António Augusto Veloso Carvalho, uma abertura de crédito até ao montante de duzentos e vinte e cinco mil contos e pelo prazo total de cinco anos, à qual foi atribuído o número de financiamento 16397/300, e a sociedade, por sua vez, declarou confessar-se devedora à Caixa das quantias que forem debitadas por conta desta operação, tendo ambas acordado, entre o mais, que o capital utilizado vence juro de vinte e meio por cento ao ano, que a Caixa se reserva o direito de alterar dentro dos limites legais em vigor na data da mesma alteração. - cfr. doc. de fls. 6 a 13 dos autos.

2. Por escrito datado de 30.11.1987 a Caixa Geral de Depósitos, representada por Raul Ferreira Gonçalves da Costa, declarou conceder à sociedade Gama Supermercados, S.A., ali representada por José da Silva Gama, António José Ritto da Silva Gama e Jorge Manuel Ritto da Silva Gama, para reforço do financiamento 16397, uma abertura de crédito, à qual foi atribuída o número de financiamento 16833/900, até ao montante de oitenta mil contos e pelo prazo total de cinco anos; a sociedade, por sua vez, declarou confessar-se devedora à Caixa das quantias que forem debitadas por conta desta operação, tendo ambas acordado, entre o mais, que o capital utilizado vence juro de dezoito e meio por cento ao ano, ajustável pela Caixa dentro dos limites em cada momento admitidos, e os outorgantes, José da Silva Gama e Cremilde Correia Ritto da Silva Gama, António José Ritto da Silva Gama e Maria João Guimarães Sobral de Campos Ritto Gama e Jorge Manuel Ritto da Silva Gama, declararam responsabilizar-se solidariamente para com a Caixa, como fiadores e principais pagadores da Sociedade, pelo pagamento da totalidade do capital desta operação e, bem assim, pelo pagamento dos correspondentes juros e despesas, dando o seu acordo às modificações de prazo ou moratórias que vierem a ser convencionadas entre a Caixa e a Sociedade, bem como às alterações da taxa de juro permitidas pelo contrato. - cfr. doc. de fls. 15 a 23 dos autos.

3. Em 17.4.1990 a Caixa Geral de Depósitos instaurou execução, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, ao abrigo do disposto no art. 61º do Decreto-Lei n.º 48953, contra Gama Supermercados, S.A. e José da Silva Gama e Cremilde Correia Ritto da Silva Gama, António José Ritto da Silva Gama e Maria João Guimarães Sobral de Campos Ritto Gama e Jorge Manuel Ritto da Silva Gama, na qualidade de fiadores e principais pagadores, requerendo a citação dos executados para pagarem as dívidas resultantes do incumprimento pela mutuária dos contratos referidos nos pontos 1 e 2, a saber:

Empréstimo n.º 16397/300: Capital 208.255.774\$00; juros desde 31.12.87 a 23.2.90 no valor de 97.277.615\$00; agravamento diário à taxa de 23% no valor de 172.116\$00;

Empréstimo n.º 16833/900: Capital 73.774.097\$00; juros desde 30.5.88 a 23.2.90 no valor de 19.462.841\$00; agravamento diário à taxa de 23% no valor de 55.414\$30.

- cfr. doc. de fls. 2 a 4 dos autos.

4. Em 12.6.1990 o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa extraiu carta precatória para execução n.º 254/90 contra o aqui Reclamante, dirigida ao Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, para proceder a todas as diligências desde a citação e demais termos para cobrança da dívida de 398.770.327\$00. - cfr. doc. de fls. 377 dos autos.

5. Em 26.7.1990 o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, no âmbito do processo de execução fiscal por carta precatória, extraída da execução fiscal n.º 271/90, a que foi atribuído o n.º 82/1990, emitiu mandado de citação dirigido ao aqui Reclamante para no prazo de dez dias, a contar do da citação, pagar na Tesouraria da Fazenda Pública a quantia de 398.770.327\$00. - cfr. doc. de fls. 428 dos autos.

6. Em 14.9.1990 o Reclamante foi citado do conteúdo do mandado referido no ponto anterior. - cfr. certidão de citação a fls. 428-verso dos autos.

7. Após a citação referida no ponto anterior o aqui Reclamante nada fez nos autos de execução fiscal por carta precatória sob o n.º de processo 82/1990. - não existe nos autos nenhum elemento remetido pelo Reclamante após a citação.

8. Aos autos de execução fiscal por carta precatória sob o n.º de processo 82/1990 instaurados contra o aqui Reclamante foi atribuído o n.º 11047/90 na 1ª Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais do Porto. - cfr. doc. de fls. 461 dos autos.

9. Na sequência da emissão de mandados de penhora em 20.2.1995 e 18.1.2000, verificando-se não existirem bens do executado no concelho do Porto, em 12.7.2000 foram remetidos os autos à 3ª SAEF de Lisboa - 2ª Secção por não existirem bens do executado na área do concelho do Porto. - cfr. doc. de fls. 461 e ss. dos autos.

10. Ao processo de execução fiscal, instaurado contra a Gama Supermercados, S.A. e outros, incluindo o aqui Reclamante, foi atribuído o número 319020020104699.3 no Serviço de Finanças do Porto - 5. - cfr. doc. de fls. 753 dos autos.

11. Por ofício n.º 13734/3190-30 de 29.11.2010 o Serviço de Finanças do Porto - 5 requereu à Caixa Geral de Depósitos que informasse se a dívida cobrada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 319020020104699.3 se reporta ao ano de 1986 e qual o montante em dívida caso não tenha ocorrido prescrição. - cfr. doc. de fls. 748 dos autos.

12. Por ofício datado de 10.12.2010, a Caixa Geral de Depósitos informou o Serviço de Finanças do Porto que as dívidas não se encontram prescritas sendo o montante total em dívida de € 292.276,21, correspondendo € 237.052,66 a capital, juros de 30.6.1990 a 10.12.2010 no valor de € 55.194,55 e € 29,00 de comissões, quanto ao contrato celebrado em 31.12.1986, e € 237.824,62, correspondendo € 192.883,91 a capital, juros de 30.5.1990 a 10.12.2010 no valor de € 44.911,71 e comissões no valor de € 29,00, quanto ao contrato celebrado em 30.11.1987. - cfr. doc. de fls. 750 a 752 dos autos.

13. Em 18.11.2011 o Reclamante foi notificado por ofício n.º 452/3190-30 do Serviço de Finanças do Porto - 5 para vir aos autos informar o que tiver por conveniente quanto ao montante da dívida e prescrição da mesma, conforme ofício da Caixa Geral de Depósitos. - cfr. doc. de fls. 753 e ss. dos autos.

14. Em 1.2.2011 o Reclamante apresentou requerimento no qual sustenta, em suma, ter ocorrido o prazo de prescrição das dívidas. - cfr. doc. de fls. 754 e ss. dos autos.

15. Em 10.2.2011 o Serviço de Finanças do Porto - 5 proferiu informação com o seguinte teor:  
«INFORMAÇÃO

Corre termos por este serviço o processo executivo n.º 319020020104699.3 em nome de GAMA SUPERMERCADOS SA nipc 500.88666666997 por dívida à Caixa Geral de Depósitos.

A fim de instruir os autos oficiou-se junto da Caixa Geral de Depósitos para informar o valor actual da dívida e, bem assim se a mesma teria prescrito.

Aos 2010/12/17 deu entrada neste serviço uma comunicação da C.G.D a informar o valor em dívida e que a mesma não estava prescrita.

Oficiou-se a um dos devedores para vir aos autos informar o que tivesse por conveniente, tendo aos 2011/02/01 dado entrada neste serviço uma petição na qual é alegada a prescrição.

Face ao referido cumpre informar:

1º - A petição apresentada pela Caixa Geral de Depósitos para cobrança coerciva deu entrada na Secretaria Central do Tribunal Tributária de 1ª Instância de Lisboa aos 1990/04/17.

2º - O prazo da prescrição da dívida exigida é de vinte anos conforme refere o art. 309º do C. Civil.

3º - O art. 323º n.º 1 refere que a prescrição interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima directa ou indirectamente a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence referindo o n.º 2 que se a citação não se fizer no prazo de cinco dias depois de ter sido requerida por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida logo que decorram os cinco dias. Nos presentes autos a citação ocorreu aos 1990/04/22.

4º - O art. 326º n.º 1 do C. Civil refere que a interrupção inutiliza para prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.ºs. 1 e 3 do artigo seguinte.

5º - O art. 327º n.º 1 do C. Civil refere que se a interrupção resultar 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.

Face ao referido e, tendo em conta a jurisprudência existente sobre a matéria em análise, designadamente o acórdão n.º 0554/06 de 2007/03/07 do Supremo Tribunal Administrativo, parece não se ter verificado a prescrição da dívida exigida nos presentes autos devendo os mesmos correr seus termos legais contra os responsáveis solidários constantes da certidão de dívida, não prosseguindo contra Gama Supermercados SA em virtude de o mesmo ter sido declarado falido tendo ocorrido já a liquidação, dando-se conhecimento do facto aos mesmos.

No entanto superiormente se decidirá.

O Funcionário»

- cfr. doc. de fls. 757 dos autos.

15. Em 15.2.2011 a Chefe de Finanças Adjunta proferiu despacho apostado sobre a informação referida no ponto anterior com o seguinte teor: “Concordo. Proceda em conformidade e não se verificando a prescrição da dívida, prossigam os autos.” - cfr. doc. de fls. 757 dos autos.

16. Em 14.3.2011 o Reclamante apresentou junto do Serviço de Finanças do Porto – 5 a presente reclamação. - cfr. doc. de fls. 759 dos autos.

17. O processo de execução fiscal n.º 319020020104699.3 não foi até à data declarado extinto.

3.1. Começando por referir que, dado que a reclamação prevista no art. 276º do CPPT se destina a obter a anulação dos actos praticados no processo de execução fiscal e não a extinção do próprio processo de execução fiscal, apenas há que efectuar pronúncia sobre a anulação do despacho objecto da presente reclamação (contida no pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda), mas já não quanto à extinção do processo de execução fiscal, a sentença enunciando, então, como questão a decidir a de saber se as dívidas exequendas se encontram prescritas, conclui pela negativa e, em consequência, julgou improcedente a reclamação.

Para tanto, em sede de fundamentação de direito, considera, em síntese, o seguinte:

- Tratando-se de dívidas à CGD resultantes de contratos de financiamento relativamente aos quais o reclamante se constituiu fiador e principal pagador, estamos perante uma dívida de natureza civil, sendo que à data a lei autorizava a respectiva cobrança coerciva através do TT e do processo de execução fiscal (art. 61º do DL n.º 48953).

Estamos, assim, na presença de uma prestação civil, decorrente de um habitual, comum, empréstimo bancário, cujo prazo ordinário de prescrição, quanto ao capital, é de vinte anos (art. 309º CCivil) e, quanto aos juros de mora, de cinco anos (art. 310º, alínea d) do CCivil).

- O prazo de prescrição começa a correr a partir do momento em que a obrigação for exigível (art. 306º n.º 1 CCivil) e é passível de interrupção pela citação, sendo que, se esta não for feita dentro de cinco dias depois de ter sido requerida, por motivo não imputável ao requerente, a prescrição se considera interrompida uma vez decorridos esses cinco dias (art. 323º n.ºs. 1 e 2 CCivil). Acresce que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e, quando resulta de citação, o inevitável novo prazo prescricional não começa a correr enquanto não transitar em julgado decisão que ponha termo ao processo (arts. 326º n.º 1 e 327º n.º 1 do CCivil).

- No caso, instaurada a execução fiscal (e que actualmente corre no Serviço de Finanças do Porto - 5 sob o n.º 319020020104699.3) em 17/4/1990 e na qual foi requerida a citação dos executados, o reclamante foi citado em 14/9/1990.

E não tendo este reagido contra tal citação, a execução prosseguiu termos.

Assim, tendo a citação do reclamante ocorrido posteriormente aos cinco dias depois de requerida, por causa não imputável à exequente CGD, interrompeu-se em 23/4/1990 o prazo de prescrição das dívidas (art. 279º do CCivil). E o novo prazo não começa a correr enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

- E embora o reclamante sustente que o termo do processo a que se refere o art. 327º, n.º 1 do CCivil se há-de reportar ao termo do prazo que lhe assistia para deduzir oposição à execução fiscal (prazo que, à data, era de 10 dias a contar da citação - art. 175º do CPCI), carece de razão, dado que atendendo a que o “processo” a que se reporta o art. 327º, n.º 1 do CCivil é o processo de execução fiscal, apenas quando este processo se extinga, designadamente pelo pagamento da dívida exequenda e acrescido (vd. art. 234º e 238º do CPCI, actualmente art. 176º, n.º 1 alínea a) do CPPT), ou pela anulação da dívida (art. 245º do CPCI, actualmente art. 176º, n.º 1 alínea a) do CPPT), é que podemos considerar ocorrer o termo do processo para efeitos de começar a contagem do novo prazo de prescrição.

A caducidade do prazo para dedução de oposição à execução fiscal não constitui fundamento para a extinção do processo de execução fiscal, apenas precludindo o direito de o oponente se defender



por essa via judicial, mas não impedindo que o processo de execução fiscal prossiga os seus termos, nomeadamente conduzindo à penhora e venda dos bens do executado.

- E apesar de o art. 36º do CPCI (e actualmente o art. 177º do CPPT) dispor que a extinção da execução fiscal deve verificar-se dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, também não pode entender-se que, findo este prazo, se inicia a contagem do novo prazo de prescrição: é que este prazo é um prazo de natureza ordenadora e disciplinar, cujo incumprimento apenas pode dar origem à responsabilidade disciplinar e, eventualmente, a indemnização por responsabilidade civil pelos interessados que se sintam lesados pela sua não observância, mas não exercendo efeitos sobre o prazo de prescrição.

- Como também não é de entender que se verifica a extinção da execução por ocorrer deserção da instância – já que entre 12/7/2000 e 29/11/2010 nenhuma diligência foi tomada nos autos –, pois que dispõe o art. 164º do CPCI (e actualmente o art. 174º, n.º 1 do CPPT) que no processo de execução fiscal nunca ocorre deserção, continuando o processo de execução fiscal em situação de interrupção da instância até que ela cesse.

Não se verifica, assim, a prescrição nem das dívidas respeitantes ao capital nem da dívida relativa a juros de mora, pois a mesma não começou a correr.

3.2. Do assim decidido discorda o recorrente, continuando a sustentar que não tendo exercido o seu direito de oposição no prazo de 10 dias mencionado no art. 175º do CPCI, então, o novo prazo de prescrição começou a correr findos esses 10 dias, pois que a preclusão do prazo para o exercício do direito de oposição à execução extingue o direito de praticar o acto (nº 3 do art. 145º do CPC) e põe termo ao processo de execução fiscal (cfr. alínea c) do n.º 1 do art. 176º do CPPT), deixando de existir a causa interruptiva da prescrição, nos termos do n.º 1 do art. 327º do CCivil. Pelo que o processo de execução fiscal deve ser declarado extinto decorrido o prazo de prescrição de vinte anos contados desde o acto interruptivo, qual seja, a citação do processo de execução a 14/9/1990, na lógica subjacente ao n.º 2 do art. 327º do CCivil, ou contados desde o trânsito em julgado do termo do processo que se verificou com a preclusão do prazo para a apresentação da oposição à execução, nos termos do n.º 1 do art. 327º do CCivil.

Mais alega que, a entender-se em sentido contrário, estar-se-ia em clara violação dos princípios da segurança e da confiança jurídica subjacentes ao Estado de Direito Democrático (art. 2º da CRP), princípios estes à luz dos quais o n.º 1 do art. 327º do CCivil apenas pode ser interpretado no sentido de se considerar que o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do prescribente, deve cessar com o termo do processo, considerando como tal o decurso do prazo para apresentação dos meios de defesa do prescribente, iniciando-se a contagem do novo prazo prescricional logo após o acto interruptivo.

Vejamos, pois.

4.1. Dispunha o art. 61º do DL n.º 48953, de 5/4/1969 (redacção do DL n.º 693/70, de 31/12):

Artigo 61º:

*«1 - A cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credora a Caixa e as suas instituições anexas é da competência dos tribunais de 1ª instância das contribuições e impostos de Lisboa, servindo de títulos executivos as escrituras, títulos particulares, letras, livranças, ou qualquer outro documento apresentado pela instituinte incluindo as certidões ou fotocópias autenticadas extraídas dos livros da sua escrita.*

*2 - (...).»*

4.2. É jurisprudência assente a de que a Caixa Geral de Depósitos, até à transformação operada pelo DL n.º 287/93, de 20/7, enquanto instituto de crédito do Estado e por reconhecidas razões de celeridade processual, tinha a faculdade de cobrar as suas dívidas através do processo de execução fiscal - cfr. o supra transcrito art. 61º do DL n.º 48.953, na redacção do art. 17º do DL 693/70 (sobre este ponto, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, comentário 3 ao art. 148º, pp. 28 a 30, bem como o comentário 5 b) ao art. 175º, pp. 282/284).

E, no caso, tendo a execução sido instaurada em 17/4/90 (cfr. fls. 2), antes da entrada em vigor do DL n.º 287/93, aplica-se aquele regime (aliás, a partir da entrada em vigor do DL n.º 241/93 de 8/7, apenas as dívidas situadas no âmbito das relações administrativas e fiscais podem ser cobradas em processo de execução fiscal — de acordo com o disposto no art. 3º desse diploma o processo de execução fiscal passa a aplicar-se exclusivamente à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas de direito público, não se aplicando, porém, esse regime aos processos pendentes à data da entrada em vigor deste DL — cfr. o n.º 2 do seu art. 3º).

Porém, o facto de as dívidas desta natureza (civil) poderem ser cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal não implica que fiquem sujeitas ao prazo (ou, para alguns, também ao regime) de prescrição da dívida tributária.

Com efeito, como se exarou no acórdão desta Secção do STA, de 1/3/2000, proc. n.º 024545, *«Com a possibilidade de cobrança dos créditos através do processo de execução fiscal, pretendeu-se*

dar à Caixa Geral de Depósitos um meio mais expedito de cobrança dos seus créditos, em atenção às suas funções de interesse público, e não alterar a natureza dos seus créditos nem o regime substantivo que os regula.

Por outro lado, a atribuição deste regime especial de cobrança, presumivelmente mais célere, visou privilegiar a Caixa Geral de Depósitos em relação às outras entidades com intervenção no comércio bancário, atento o interesse público subjacente a essa cobrança.

Sendo essa a finalidade dessa atribuição, seria incongruente que, concomitante e contraditoriamente, se fosse atribuir-lhe um estatuto diminuído a nível do direito substantivo (...) Para além disso, tal diminuição de estatuto, não baseada em qualquer circunstância que justifique uma discriminação negativa da Caixa Geral de Depósitos em relação às outras, entidades bancárias, teria de considera-se ofensiva do princípio constitucional da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP.»

Assim, assente que, apesar de cobradas por via do processo de execução fiscal, tal circunstância não altera a natureza das dívidas aqui em questão, nem o regime substantivo que as regula, importa, então, atentar no disposto nos arts. 309º/310º e 323º e ss. do CCivil (cfr., também neste sentido e entre outros, o ac. deste STA, de 7/3/2007, rec. n.º 0554/06).

4.3. De acordo com o dito art. 309º do CCivil o prazo de prescrição da dívida de capital é de 20 anos e o de juros (convencionais ou legais), ainda que ilíquidos, é de 5 anos (al. d) do art. 310º).

E o art. 323º do mesmo compêndio dispõe:

«1. A prescrição interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente.

2. Se a citação ou notificação se não fizer dentro de cinco dias depois de ter sido requerida, por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida logo que decorram os cinco dias. (...).»

Por sua vez, o art. 326º dispõe:

«1. A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.ºs. 1 e 3 do artigo seguinte.

2. A nova prescrição está sujeita ao prazo da prescrição primitiva, salvo o disposto no artigo 311º.»

E o art. 327º dispõe:

«1. Se a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

2. Quando, porém, se verifique a desistência ou a absolvição da instância, ou esta seja considerada deserta, ou fique sem efeito o compromisso arbitral, o novo prazo prescricional começa a correr logo após o acto interruptivo.

(...).»

4.4. Daqui decorre que, segundo a regra geral em matéria de interrupção da prescrição constante do transcrito n.º 1 do art. 323º, a prescrição se interrompe «pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente», ficando, com tal interrupção, inutilizado para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo (n.º 1 do art. 326º), mas sem prejuízo do disposto nos n.ºs. 1 e 3 do art. 327º.

Em princípio, pois, todo o tempo decorrido até à interrupção é perdido, iniciando-se a contagem de novo prazo, caso desapareça a interrupção da prescrição. Sendo a regra, aliás, a de que o novo prazo se conta a partir do facto interruptivo: isto é, a de que este tem, normalmente, efeitos instantâneos; pelo que, interrompida a prescrição, tal não significa que não possa iniciar-se novo prazo prescricional, podendo seguir-se nova inércia do titular, havendo, assim, fundamento para começar a correr novo prazo de prescrição.

Daí que, como já ensinava Vaz Serra (Prescrição Extintiva e Caducidade, BMJ, n.º 106, p. 248), em termos de saber em que momento começará a correr o novo prazo prescricional, esse momento seja, naturalmente, aquele em que a eficácia da causa interruptiva cessar.

«Há, por conseguinte, que apurar quando cessa a eficácia da causa interruptiva, ou, o que é o mesmo, qual a duração dessa eficácia.

A este respeito, pode a eficácia da causa interruptiva ser instantânea ou permanente, conforme essa eficácia se produz em dado momento, cessando logo e começando, portanto, logo também o novo período prescricional, ou dura por um lapso de tempo mais ou menos longo, findo o qual se inicia o novo período da prescrição.

*Eficácia instantânea tem o reconhecimento, ou o acto da constituição em mora do devedor; deriva daí que do mesmo momento começa a correr um novo período prescricional.*

*Eficácia permanente têm os actos interruptivos judiciais, dado que dão início a um processo, durante o qual pode admitir-se que o titular não está inactivo e deve, assim, manter-se a eficácia da interrupção. A prescrição só recomeçará a correr do momento em que transita em julgado a sentença que põe termo ao processo».*

Nas palavras do ac. do STJ, 2ª secção, de 4/3/2010, processo n.º 1472/04.OTVPRT-C.S1), vindo, pois, a lei «a estabelecer um regime especial “o da interrupção duradoura do prazo da prescrição” no mencionado art. 327º n.º 1, prescrevendo que: “Se a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo”».

Ou seja, há que completar o regime constante do art. 323º com o também estabelecido neste n.º 1 do art. 327º. E dessa conjugação resulta, pois, que nem sempre é instantâneo o efeito interruptivo da prescrição (determinando, nesse caso, imediatamente o início de um novo prazo prescricional), antes se podendo prolongar no tempo, por período mais ou menos longo, findo o qual se inicia novo prazo de prescrição. Nestas situações, interrompida a prescrição pelo acto de citação na acção respectiva, a cessação da eficácia da causa interruptiva é diferida para a data do trânsito em julgado da sentença que puser termo ao processo onde ocorreu a citação (só assim não será, nos casos do n.º 2 do mesmo normativo: quando «se verifique a desistência ou a absolvição da instância ou esta seja considerada deserta, ou fique sem efeito o compromisso arbitral; nestes casos, o novo prazo prescricional começa a correr logo após o acto interruptivo).

4.5. O recorrente aceita que as dívidas exequendas (dívidas à CGD), apesar de cobradas coercivamente em processo de execução fiscal, não perdem a natureza de dívidas de direito privado, pelo que gozam da aplicação do regime da prescrição em matéria de créditos regulado, entre o mais, nos artigos 300º a 327º do Código Civil e que, tendo a citação ocorrido em 14/9/1990, o prazo prescricional se interrompeu (n.º 1 do art. 323º do CCivil, inutilizando todo o tempo decorrido anteriormente).

E de todo o modo, apesar de na parte final da Conclusão III alegar que começa a correr o novo prazo de prescrição a partir deste acto interruptivo (art. 326º do CCivil), acaba por, na Conclusão IV, considerar que, à luz do disposto no n.º 1 do art. 327º do mesmo Código, o novo prazo de prescrição só começa a correr quando passar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

Discorda, porém, da decisão recorrida, alegando (nas Conclusões seguintes), se bem interpretamos o respectivo teor, que a circunstância de não tendo exercido o direito de se opor à execução (no prazo de 10 dias mencionado no art. 175º do CPCI (então em vigor), é de concluir que o novo prazo de prescrição começou a correr findos esses 10 dias, ou seja, que a preclusão do prazo para o exercício do direito à oposição à execução, extinguindo o direito de praticar o acto (n.º 3 do art. 145º do CPC), põe termo ao processo de execução fiscal (al. c) do n.º 1 do art. 176º do CPPT), deixando de existir a causa interruptiva da prescrição, nos termos do n.º 1 do art. 327º do CCivil.

Pelo que o processo de execução fiscal deve ser declarado extinto decorrido o prazo de prescrição de 20 anos contados desde o acto interruptivo, qual seja, a citação do processo de execução a 14/9/1990, na lógica subjacente ao n.º 2 do art. 327º do CCivil, ou, então, contados desde o trânsito em julgado do termo do processo que se verificou com a preclusão do prazo para a apresentação da oposição à execução, nos termos do n.º 1 do art. 327º do CCivil.

Mas, salvo o devido respeito, o recorrente carece de razão legal.

A dedução de oposição à execução fiscal determina, caso seja prestada garantia, apenas a suspensão da execução (cfr. arts. 184º do CPCI, 255º, n.º 5, do CPT e 212º do CPPT).

Mas a não dedução de oposição à execução fiscal não põe termo ao processo de execução. Pelo contrário, esta prosseguirá a sua tramitação normal (penhora, venda, verificação e graduação de créditos eventualmente reclamados, pagamentos), extinguindo-se a execução apenas por pagamento da quantia exequenda e do acrescido, por anulação da dívida ou do processo, ou por qualquer outra forma prevista na lei (n.º 1 do art. 176º do CPPT, correspondente ao art. 260º do CPT; no âmbito do CPCI, cfr. os seus arts. 234º e ss.).

Como diz a sentença recorrida, a caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal não constitui fundamento para a extinção desse processo de execução fiscal, apenas precludindo o direito de o oponente se defender por essa via judicial, mas não impedindo que o processo de execução fiscal prossiga os seus termos.

Daí que, não podendo a não dedução de oposição à execução fiscal ter-se como facto equivalente ao termo do processo de execução, não pode acolher-se a argumentação do recorrente no sentido de que o prazo de prescrição se reiniciou a partir de 25/9/1990 (data em que terminou o prazo de 10 dias para deduzir oposição).

Assim, no caso vertente, a interrupção do prazo de prescrição da dívida exequenda ocorreu em 23/4/1990 [ainda antes da citação, visto que esta foi efectuada para além dos 5 dias a que se refere o n.º 2

do art. 323º do CCivil; com efeito, tendo a execução sido instaurada em 17/4/1990 – fls. 2 – e tendo a citação ocorrido apenas em 14/9/1990, a interrupção da prescrição operou em 23/4/1990, nos termos daquele preceito legal (sendo certo que não se questionou a não imputabilidade à exequente quanto ao facto de a citação ter ocorrido só nesta data)]. Ficando, portanto, inutilizado para a prescrição todo o prazo anteriormente decorrido e não começando a correr novo prazo enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (nº 1 do art. 327º do CCivil).

E não estando findo o processo de execução, também a prescrição da dívida exequenda não ocorreu, por não se mostrar decorrido o respectivo prazo de prescrição (20 anos – art. 309º do C. Civil).

E assim sendo, a sentença recorrida não violou as disposições legais invocadas pelo recorrente.

4.6. Por outro lado, como igualmente diz a sentença recorrida, não é de entender que se verifique a extinção da execução por ocorrer deserção da instância – já que entre 12/7/2000 e 29/11/2010 nenhuma diligência foi tomada nos autos –, pois que, de acordo com o que se dispõe no art. 164º do CPCI (e actualmente no art. 174º, n.º 1 do CPPT) no processo de execução fiscal não ocorre deserção da instância, continuando o processo em situação de interrupção da instância até que esta cesse, e não se vendo que tal regra, sendo regra de direito adjectivo, deva ser afastada consoante a natureza da dívida que seja dada à execução, até porque, por outro lado, na execução fiscal compete, vinculadamente, à Fazenda promover o respectivo impulso processual.

Acresce, de todo o modo, que, como refere o MP, nada resulta do Probatório quanto a eventual negligência da exequente, nos termos previstos para a interrupção da instância (art. 285º do CPC).

4.7. Diga-se, finalmente, que mesmo que se entendesse que poderiam ser aplicáveis as causas de interrupção e de suspensão admitidas (para as dívidas de natureza tributária) no regime processual da execução fiscal, também não estaria prescrita a dívida exequenda.

É que, instaurada a execução em 17/4/1990 (o que sempre teria determinado a interrupção do prazo de prescrição - § 1º do art. 27º do CPCI), a entender-se que esse efeito teria cessado com a paragem do processo (e que, assim, a causa interruptiva do prazo de prescrição, derivada da instauração da execução, se teria transmutado em causa suspensiva desse mesmo prazo, por virtude da paragem do processo, por causa não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano - após 12/7/2000, ou seja, a partir de 12/7/2001), então, somando-se, neste caso, o tempo decorrido após este período com o decorrido até à data da autuação (cfr., igualmente, o n.º 3 do art. 34º do CPT) com o tempo decorrido após 12/7/2001, a dívida não estaria prescrita. Com efeito, como resulta do Probatório, o processo de execução correu termos até 12/7/2000 (data em que consta ter sido devolvida a última carta precatória emitida para penhora); e somando o prazo decorrido desde 1/1/87 e 1/12/87 (data da constituição das dívidas) até à data da instauração da execução (17/4/1990) com o que decorreu depois de 12/7/2001 até à presente data, não estão completados os 20 anos da prescrição.

5. O recorrente alega, ainda (Conclusões XI e ss.) que, a entender-se em sentido contrário ao por si alegado, estar-se-ia em clara violação dos princípios da segurança e da confiança jurídica subjacentes ao Estado de Direito Democrático (art. 2º da CRP) e que, ao abrigo de tais princípios, o n.º 1 do art. 327º do CCivil apenas pode ser interpretado no sentido de se considerar que o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do prescribente, deve cessar com o termo do processo, considerando como tal o decurso do prazo para apresentação dos meios de defesa do prescribente (cfr. n.º 1 do art. 327º do CCivil, art. 496º do CPC e art. 175º do CPCI), iniciando-se a contagem do novo prazo prescricional logo após o acto interruptivo.

Ora, como se viu, também a sentença recorrida conclui, precisamente, que o efeito interruptivo da prescrição cessa com o termo do processo. Onde a divergência de entendimento se manifesta é quanto ao que deve entender-se por termo do processo: para o recorrente o termo do processo ocorre logo que passado o prazo para deduzir oposição (caso esta não seja deduzida), ao passo que para a sentença, o termo do processo ocorre quando findar o processo de execução.

Porém, dado que a dedução de oposição à execução fiscal apenas determina a suspensão da execução (cfr. arts. 184º do CPCI, 255º, n.º 5, do CPT e 212º do CPPT) e porque, caso nenhuma oposição seja deduzida, a consequência é, necessariamente, a de a execução prosseguir a sua tramitação normal, não se vê que ocorra a apontada violação dos princípios da segurança e da confiança jurídica a que se refere o art. 2º da CRP, ao interpretar-se aquele n.º 1 do art. 327º do CCivil no sentido de que a não apresentação de oposição à execução fiscal não equivale ao termo deste processo de execução.

Improcedem, portanto, todas as Conclusões do recurso.

**DECISÃO**

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Notificação por carta registada. Devolução da carta. Aproveitamento do acto tributário.*

### Sumário:

- I — A consequência lógica que o n.º 2 do artigo 39º do CPPT deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida.*
- II — Não contendo o n.ºs 1 e 2 artigo 39º uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, deve-se aplicar o regime que esse artigo prevê para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada e a faculdade do destinatário poder invocar o justo impedimento na recepção da carta.*
- III — O tribunal tributário tem o poder de não anular um acto inválido quando for seguro que a decisão tributária não podia ser outra, por concluir que em execução do efeito ripristinatório da sentença anulatória não existe alternativa juridicamente válida que não seja a de renovar o acto inválido, embora sem o vício que determinaria a anulação.*
- IV — A falta de audição prévia à decisão de avaliação indirecta da matéria colectável não determina a anulação se o sujeito passivo apenas invoca a ilegitimidade substancial desse acto pelo facto da administração tributária não aceitar a justificação parcial dos rendimentos que permitiram a manifestação de fortuna.*

Processo n.º 17/12-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Marta Luísa da Silva Vale e Barracho Veiga.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Director de Finanças do Porto interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial intentada por Maria Luísa da Silva Vale e Borracho Veiga, melhor identificada nos autos, contra a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, relativa ao IRS de 2008.

Para tal, nas respectivas alegações concluiu o seguinte:

1. O exercício do direito de audição prévia foi conferido e, até, suscitado pela Administração Fiscal.
2. O seu não exercício deveu-se a causas imputáveis ao sujeito passivo.
3. A notificação foi feita por carta registada sem aviso de recepção, pelo que não havia lugar ao envio de nova carta, ante a devolução da primeira.
4. Tendo-se operado a presunção de notificação prevista no n.º 1 do art. 39º do CPPT, presunção que não foi ilidida nos termos admitidos por lei.
5. Tratando-se de um procedimento efectuado no âmbito de uma acção inspectiva, as notificações devem obedecer ao preceituado no artigo 43º do RCPIT.
6. Onde se prevê que o sujeito passivo se presume notificado, mesmo em caso de devolução da carta registada sem aviso de recepção.
7. Acresce que, a contribuinte não conseguiu provar em sede de recurso judicial, como é admitido na douda sentença recorrida, a totalidade da proveniência do seu rendimento.
8. Não logrando, assim, evitar os pressupostos da avaliação indirecta.
9. Pelo que não podia, também, ser outra a decisão da administração fiscal.
10. Assim, não pode ser considerado violado o direito de audição prévia da contribuinte.
11. Resultando ter a douda sentença recorrida feita uma errónea interpretação das disposições contidas nos artigos 60º da LGT e 39º do CPPT.

1.2. Houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, por entender que se verificou a presunção da notificação da recorrida para o exercício da audiência prévia.

2. A sentença deu como assente a seguinte matéria de facto:

1) Por escritura pública, de 25.8.2004, Luís Manuel Barracho Veiga e Maria de Lurdes Silva Vale, declararam que, por conta das suas quotas disponíveis, doaram a Marta Luísa da Silva Vale e Barracho

Veiga, sua filha, a fracção autónoma designada pela letra D correspondente a uma habitação no segundo andar com entrada pelos n.ºs 75 e 79 da Av. Dr. Antunes Guimarães, com varanda voltada à rua e estacionamento automóvel na cave, inscrita na respectiva matriz sob o artigo 2058-D, sendo de €70.261,06 o seu valor patrimonial tributário, à qual atribuem o valor de €400.000,00, que a referida fracção faz parte integrante do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Av. Dr. Antunes Guimarães, na freguesia de Aldoar, concelho do Porto, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial do Porto sob o número 212, freguesia de Aldoar, afecto ao regime de propriedade horizontal conforme inscrição F-2, encontrando-se a aquisição da fracção registada a favor dos doadores pela inscrição G-3, por sua vez declarou Marta Luísa da Silva Vale e Barracho Veiga que aceita a doação. - cfr. doc. de fls. 12 a 15 dos autos.

2) Por escritura pública de 14.9.2006, Marta Luísa da Silva Vale e Barracho Veiga declarou que vende a José Carlos Soveral Martins Brandão, casado com Maria Manuel Moreira de Carvalho Amorim Neto, que por sua vez aceitou a venda, pelo preço de € 409.014,00, que já recebeu, o imóvel correspondente à fracção autónoma referida no ponto anterior. - cfr. doc. de fls. 16 a 18 dos autos.

3) Por escritura pública, de 15.5.2008, David Orlando Moreira Pinto, na qualidade de gerente e em representação de Promotop III - Promoção Imobiliária, Lda., declarou vender a Marta Luísa da Silva Vale e Barracho Veiga, que por sua vez declarou aceitar a venda, pelo preço de €460.000,00, já recebido, a fracção autónoma designada pela letra H, habitação número 23 no segundo andar, com entrada pelo número 174, da Rua de Aleixo Mota, com lugares de garagem designados por H2, na cave, destinados a estacionamento automóvel, com entrada pelo n.º 196, da referida Rua, e que faz parte integrante do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua de Aleixo Mota n.ºs 164, 174, 196, da freguesia de Lordelo do Ouro, concelho do Porto, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 4303, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Porto sob o número novecentos e nove - Lordelo do Ouro” - cfr. doc. de fls. 24 a 27 dos autos.

4) Consta de “Declaração/Recibo”, datada de 14.9.2006 e assinada pela Recorrente, que esta declarou ter recebido de Maria Manuel Moreira de Carvalho Amorim Neto, a quantia de € 29.928,00 pela venda de um conjunto de bens móveis, ali melhor identificados, depositados na habitação sita à Av. Dr. Antunes Guimarães, n.º 79, 2º, 4100-079 Porto - cfr. doc. de fls. 28 dos autos.

5) A Recorrente foi notificada do ofício n.º 30361/0507 de 27.4.2009, constante do documento de fls. 8 e 9 dos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

6) Consta de escrito elaborado pela Recorrente, com data de 14.5.2009, entre o mais, o seguinte:  
*“Em resposta ao Ofício identificado em epígrafe, venho pela presente apresentar os seguintes esclarecimentos:*

*1. Quanto ao imóvel alienado, sito na Avenida Antunes Guimarães, n.ºs 75 a 91, na freguesia de Aldoar, concelho do Porto, descrito na Segunda Conservatória Predial do Porto sob o número 212 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2058-0:*

*O valor de aquisição deste imóvel, inscrito na declaração do IRS relativo ao ano de 2006, no montante de € 400.000,00, corresponde ao valor da escritura de doação celebrada em 25 de Agosto de 2004 (Doc. 1).*

*O valor atribuído na escritura de doação corresponde ao valor que se considerou ser de mercado, dado que a doação consistiu numa partilha em vida, por conta da quota disponível, realizada pelos pais. Nesse sentido, o valor a declarar na escritura e que constaria para os demais efeitos, teve de consistir no preço justo, de forma a não prejudicar os demais herdeiros.*

*Facto que veio posteriormente a ser confirmado, dado que o imóvel em apreço foi posteriormente alienado, em 14 de Setembro de 2006, pelo preço de € 409.014,00.*

*O valor da alienação do imóvel foi recebido pela minha pessoa. Para os presentes efeitos, não possuo qualquer cópia dos meios de pagamento, excepto a cópia da escritura pública de compra e venda que demonstra a venda do imóvel e atesta o valor do mesmo (Doc. 2).*

*Contudo, tendo em conta que tive necessidade de residir noutra habitação, na altura da alienação do imóvel em causa o mesmo não estava destinado à minha habitação própria permanente, pelo que reconheço que não se verificava um dos requisitos para beneficiar da isenção de IRS quanto às mais-valias obtidas com a alienação do mesmo.*

*Por esta razão procedi à entrega da correspondente declaração de substituição de IRS relativa ao ano de 2006, da qual junto cópia do comprovativo (Doc. 3), estando a aguardar a notificação do montante de imposto a pagar, para proceder à sua regularização.*

*2. Quanto ao imóvel adquirido, sito na Rua de Aleixo Mota, n.ºs 164, 174 e 196, na freguesia de Lordelo do Ouro, concelho do Porto, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 909 - Lordelo do Ouro e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 4303.*

*O valor de realização resultante da alienação do imóvel sito na Avenida Antunes Guimarães foi reinvestido na aquisição do imóvel sito na Rua de Aleixo Mota, conforme cópia do contrato de compra e venda realizado em 15 de Maio de 2008 (Doc. 4), pelo que na aquisição do imóvel sito na Rua de Aleixo de Mota não recorri a qualquer financiamento bancário.*

*Quanto aos meios de pagamento utilizados na aquisição do imóvel aqui em apreço não possui cópia dos mesmos*” - cfr. doc. de fls. 10 e 11 dos autos.

7) Em 4.7.2011, a Direcção de Finanças do Porto, remeteu à Recorrente, sob registo, o officio n.º 39898, para o exercício do direito de audição prévio à decisão de avaliação indirecta da matéria tributável, constante do documento do documento de fls. 7 do p.a. apenso aos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

8. Foi deixado aviso na caixa postal da Recorrente referente ao registo indicado no ponto anterior - cfr. doc. de fls. 7 dos autos.

9. O officio referido no ponto 7 veio devolvido com a indicação “não atendeu” - cfr. doc. de fls. 9 do p.a. apenso aos autos.

10. Em 29.7.2011 foi proferido despacho de “Concordo” pelo Director de Finanças, sobre a informação de 26.7.2011, constante do de fls. 3 a 5 do p.a. apenso aos autos, em que se propôs a avaliação indirecta do rendimento colectável do ano de 2008, e que aqui se dá por reproduzido.

11. Em 11.8.2011 a Recorrente foi notificada do despacho e informação referidos no ponto anterior, pelo officio n.º 46735, constante do documento de fls. 1 e ss. e a/r a fls. 2 do p.a. apenso aos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

3.1. A administração tributária, invocando que os rendimentos declarados pela recorrida em sede de IRS se afastaram significativamente, para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente permitem a manifestação de fortuna que evidenciou com a aquisição de um imóvel no valor de €460.000,00, decidiu proceder à determinação da matéria colectável por métodos indirectos.

A recorrida, usando o meio processual previsto no n.º 6 do artigo 89º-A da LGT, interpôs «recurso» dessa decisão para o tribunal tributário alegando que (i) não foi notificada para exercer o direito de audição, e que (ii) não se verificam os pressupostos da determinação da matéria colectável pelo método de avaliação indirecta, porque apresentou justificação para a fonte dos rendimentos com que adquiriu o referido imóvel.

A sentença recorrida começou por julgar improcedente o *erro nos pressupostos de facto* da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, com fundamento em que a administração fiscal provou os pressupostos previstos nos artigos 75º, n.º 2, alínea d) e 89º-A da LGT que lhe permitem o recurso a esse método, e que «a recorrente não justificou a totalidade do montante (€460.000,00) que lhe permitiu a aquisição do imóvel sito na Rua de Aleixo Mota, apenas tendo justificado parcialmente esse valor com o montante recebido da alienação da fracção sita na Av. Dr. Antunes Guimarães».

Mas quanto ao vício procedimental da *falta de audiência prévia*, julgou que: (i) não se pode presumir a notificação da recorrida para o exercício da audição, porque a carta foi devolvida; (ii) não se trata de uma das situações em que é possível a dispensa de audiência prévia; (iii) e que a preterição da audiência prévia não se converte em formalidade não essencial, porque não foi dada a oportunidade à recorrida de demonstrar qual a fonte dos rendimentos que lhe permitiu a aquisição do imóvel.

A recorrente não se conforma com essa decisão, argumentando que: (i) notificou o sujeito passivo por carta registada para exercer o direito de audição prévia, mas como a carta foi devolvida, nos termos do n.º 1 do art. 39º do CPTT, deve presumir-se que a recebeu no terceiro dia posterior ao registo; (ii) tendo essa notificação sido efectuada no âmbito de um processo de inspecção, deve ser aplicado o artigo 43º do RCPIT, segundo o qual se presume efectuada a notificação se a carta for devolvida; (iii) tendo sido considerado legítimo o recurso à avaliação indirecta, não se pode sustentar que a decisão poderia ser outra com a audição da recorrida, pois, se não apresentou mais elementos no processo judicial como o poderá fazer no procedimento tributário?

3.2. Importa antes de mais averiguar se a notificação para o exercício do direito de audição foi emitida no âmbito do *procedimento de inspecção tributária* ou do *procedimento de avaliação*, pois a recorrente convocou a norma do n.º 1 do artigo 43º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), que contém uma presunção legal de notificação que aparenta ter um sentido diferente da presunção prevista nos n.º 1 e 2 do artigo 39º do CPPT.

Com efeito, enquanto aquela norma refere que «*presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta*», os preceitos do CPPT dizem que «*as notificações efectuadas nos termos do n.º 3 do artigo anterior presumem-se feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil*» e que «*a presunção do número anterior só pode ser ilidida pelo notificado quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida, devendo para o efeito a administração tributária ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos correios informação sobre a data efectiva da recepção*».

Embora ambas as normas tenham que ser interpretadas como estabelecendo presunções *iuris tantum*, o significado da devolução da carta registada é diferente num caso e noutro, na medida que a actividade comunicativa é diferente. Basta ver que no procedimento de inspecção, tendo em atenção

os seus objectivos e a necessidade de protecção dos sujeitos passivos contra actos inspectivos imprevisíveis ou ilegítimos, regra geral, «*as notificações podem efectuar-se pessoalmente, no local em que o notificando for encontrado, ou por via postal através de carta registada*» (art. 38º) e a dificuldade de notificação não «*não impede a realização de diligências pela administração tributária com vista ao conhecimento do paradeiro do sujeito passivo ou obrigado tributário*» (nº 4 do art. 43º).

Pois bem, no caso dos autos, sabe-se que foi a Divisão de Inspeção Tributária quem remeteu à recorrida carta registada com aviso de recepção para que apresentasse comprovativos do valor da venda de um imóvel, do valor da aquisição de outro, de que o imóvel alienado era sua habitação própria e dos meios de pagamento utilizados na compra do imóvel, ao que ela respondeu através de carta dirigida a essa Divisão (cfr. doc. de fls. 8 a 11 dos autos). Todavia, após essa diligência, não consta dos autos e do processo administrativo apenso, que tenha sido praticados outros actos de inspecção, especialmente o relatório definitivo contendo os elementos referido no n.º 2 do artigo 62º do RCPIT, propondo a determinação da matéria colectável pelos métodos indirectos.

Verifica-se sim que as informações, pareceres, notificações e despachos foram emitidos pela Divisão de Liquidação de Impostos sobre Rendimentos e Despesas, e que a notificação para o exercício da audiência prévia constante de fls. 7 do procedimento administrativo apenso não visou a audiência prévia sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção prevista no n.º 1 do artigo 60º do RCPIT, mas a audiência prévia sobre o projecto de decisão de determinar a matéria colectável através de métodos indirectos, prevista no n.º 3 do artigo 82º da LGT.

Portanto, embora tenha havido uma intervenção inicial da inspecção tributária, o que se seguiu foi um procedimento de avaliação tributária. Não estando demonstrado que houve relatório de inspecção, a participação do sujeito passivo na decisão que determina o recurso aos métodos indirectos só podia ser realizado no procedimento de avaliação indirecta, como se prescreve na alínea d) do artigo 60º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12.

3.3. O n.º 4 a 7 do artigo 60º da LGT regulam o (sub) procedimento de audiência prévia, estabelecendo que «o direito de audiência deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em *carta registada* a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte; que «em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audiência, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o *projecto da decisão e sua fundamentação*»; o «prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audiência, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias»; e que «os *elementos novos* suscitados na audiência dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão».

A participação do sujeito passivo no procedimento de avaliação indirecta, através de audiência prévia à decisão final, está pois dependente de uma notificação postal, sob a forma de *carta registada*. O procedimento de notificação, regulado nos artigos 35º a 39º do CPPT, compreende a *emissão* de uma carta, que incorpora o projecto da decisão, a fundamentação e o prazo de audiência, o *registo* nos serviços postais e a *entrega* no domicílio fiscal do respectivo destinatário. Em princípio, do ponto de vista formal, estes actos colocam a informação para o exercício do direito de audiência ao alcance do sujeito passivo, fazendo depender o respectivo conhecimento exclusivamente da sua vontade.

Mas porque a comunicação é efectuada através dos serviços postais, que podem levar algum tempo a colocar a carta em condições do destinatário ter possibilidade de conhecer a sua existência, através de uma regra de experiência (*id quod plerumque accidit*), a lei presume que a comunicação postal demora três dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1º dia útil, se o último dia não for dia útil (cfr. n.º 1 do art. 39º do CPPT e n.º 6 do art. 45º da LGT). O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma *presunção legal* destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando.

A atribuição legal de certa relevância ao registo da carta não permite porém inferir a certeza de que o seu destinatário a recebeu naquele prazo. Como tal forma de notificação não exclui o risco da carta não ser efectivamente recebida pelo destinatário, o n.º 2 do artigo 39º permite que o notificado possa ilidir tal presunção «*quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida*», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «*a data efectiva da recepção*». Esta norma põe em luz o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção *juris tantum* da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 2/3/2011, rec n.º 0967/10). Se o registo da carta liberta a administração tributária do ónus de provar que a mesma ficou em condições de ser recebida pelo destinatário em três dias, este tem o ónus de provar que, na situação concreta, a recebeu posteriormente.

Mas se a carta for devolvida, em regra, não se pode inferir que o registo faz presumir que ela foi colocada na esfera de cognoscibilidade do destinatário. Se nenhum aviso foi deixado no domicílio do notificando, nem sequer há a garantia da cognoscibilidade da existência da carta; e se o aviso foi deixado, vicissitudes várias, como a ausência temporária do domicílio (vg. trabalho, férias, doença, etc.), podem impedir o acesso à carta. Daí que a presunção legal só pode funcionar se a carta for recebida



no domicílio do notificando. A consequência lógica que a lei deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida. Certamente por isso, o n.º 2 do art. 39º apenas prevê a possibilidade da prova em contrário na situação em que a notificação ocorre em data posterior à presumida, sem aludir à situação em que não há notificação.

Desde há muito, e pelo menos no que se refere aos particulares, a jurisprudência deste Tribunal tem vindo a defender que «a presunção do n.º 2 do artigo 39º do CPPT, não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida», quer na situação de carta registada (cfr. acs. de 18/2/87, rec n.º 004015, de 2/6/99, rec. 022529, e mais recentemente, acs. de 6/5/2009, rec n.º 0270/09 e de 13/4/2011, rec. n.º 0546/10), quer na situação de carta registada com aviso de recepção, devolvida sem assinatura deste e sem nada se dizer a respeito de não ter sido reclamada ou levantada (cfr. acs. de 21/5/2008, rec n.º 01031/07 e de 8/7/2009, rec n.º 0460/09).

É claro que o artigo 39º não resolve directamente o problema dos efeitos da devolução da carta registada.

Os n.ºs 5 e 6 desse artigo referem-se exclusivamente à devolução da carta registada com *aviso de recepção* e não à devolução da carta registada sem aviso de recepção. Naquela forma de notificação, se o aviso de recepção for devolvido pelo facto do destinatário se ter recusado a recebê-lo ou por não o ter levantado nos serviços postais, a norma obriga a que a administração tributária proceda à remessa de nova carta registada com aviso de recepção nos 15 dias seguintes à devolução; e se essa a carta for novamente recusada ou não levantada, preceitua-se que a notificação se presume feita no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil «sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência».

Este procedimento de notificação harmoniza satisfatoriamente o *interesse da administração tributária* em cumprir o dever de notificar, colocando a informação ao alcance do interessado e garantindo que a mesma foi efectivamente recebida, e o *interesse do contribuinte* em conhecer os actos que tocam na sua esfera jurídica, cumprir as determinações que a Administração lhe dirige, ou reagir contra o que lhe for desfavorável. Em caso de devolução da carta, o interesse público em notificar satisfaz-se com a exigência de uma *segunda carta registada* com aviso de recepção e com a *presunção da notificação* em caso de recusa de recebimento ou não levantamento; e o interesse do contribuinte protege-se com a possibilidade de invocar o “*justo impedimento*”, a ocorrência de evento não imputável, que obstaculizou a recepção da carta.

A composição destes interesses, através da imposição de uma segunda carta registada e do ónus do justo impedimento, também deve ser conseguida quando a notificação se efectue por *carta registada simples*.

Na verdade, a única diferença que existe entre as duas formas de notificação tem a ver com a prova do seu efectivo recebimento. O aviso de recepção funciona apenas como formalidade “*ad probationem*” de entrega do documento ao destinatário, ficando a Administração em condições de provar que o contribuinte *recebeu efectivamente* a notificação. Mas essa formalidade, cuja finalidade protege mais o remetente da carta do que o seu destinatário, não garante a certeza que a notificação se fará, uma vez que a carta pode ser devolvida. Não é o facto do registo ser simples ou com aviso de recepção que se garante que a carta chegará ao seu destino, pois essa garantia só pode ser dada pelos serviços postais. Se o aviso for devolvido com a menção de “não reclamado” ou “não levantado”, vale a mesma presunção *tantum iuris* que o n.º 2 do artigo 39º atribui à devolução da carta registada simples. Em ambos as formas de notificação, sendo a carta devolvida, é o registo que serve de base da presunção de que a entrega da carta foi efectuada em três dias.

Não contendo o artigo 39º uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, numa interpretação da norma em conformidade com a garantia constitucional da notificação (cfr. art. 268º n.º 3 da CRP), defende-se que se deve aplicar o regime que está previsto para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada e a faculdade da invocação do justo impedimento. Se em ambas as formas de notificação o conflito de interesses é semelhante, divergindo apenas quanto ao meio de provar a recepção efectiva, então semelhante tratamento devem ter quando a carta registada é devolvida.

No caso dos autos, ficou provado que a carta registada foi devolvida com a indicação de que a destinatária “*não atendeu*”. Esta menção tem um sentido diferente de “não reclamada” ou “não levantada”, pois tem insita a deslocação do distribuidor do serviço postal ao domicílio da destinatária e que a mesma não foi encontrada. Todavia, ainda que tenha sido deixado aviso no domicílio, a devolução da carta registada não garante a certeza jurídica da sua cognoscibilidade por parte da recorrida, pois a alegada situação de ausência do domicílio não é um risco que deva ser suportado exclusivamente pelo destinatário, sob pena de se restringir excessivamente a garantia constitucional da notificação. O risco decorrente da insegurança quanto à recepção da notificação só deve ser suportado pelo contribuinte após uma segunda carta registada, ficando este com o ónus de demonstrar o justo impedimento na recepção da carta.

Deste modo, não tendo sido efectuada validamente a notificação para o exercício do direito de audição, facto que determinou a preterição dessa formalidade, ocorre um vício procedimental com potencialidade para invalidar o acto impugnado.

3.4. A recorrente vem, porém, acrescentar que não faz sentido a declaração judicial de anulação do acto impugnado, na medida em que se julgou que ele é substancialmente legítimo e que, na hipótese do procedimento ser renovado, terá que ser praticado um acto com o mesmo conteúdo.

Trata-se, pois, do problema da relevância em direito fiscal do princípio do aproveitamento do acto administrativo.

E o problema coloca-se porque a sentença recorrida, seguindo a ordem imposta pelo artigo 124º do CPPT, começou por conhecer o alegado erro nos pressupostos de facto, julgando-o improcedente. E como ficou assente, com trânsito em julgado, que ocorreram os pressupostos que vinculavam a administração tributária a proceder à avaliação indirecta da matéria colectável, necessariamente se coloca a questão da relevância que a falta da audição prévia pode ter na anulação do acto.

Será que anulado o acto por esse vício de procedimento a Administração irá praticar um outro com o idêntico conteúdo?

Antes de mais, cumpre referir que a sentença recorrida, ao dizer que «não podemos aceitar estarmos perante uma situação em que a preterição da audição prévia se converte em não essencial», colocou a questão no plano da relevância limitada dos vícios de forma e não no plano do aproveitamento do acto administrativo. Enquanto naquele domínio se discute se o vício é ou não essencial e, em conformidade, se o acto deve ou não ser anulado, neste outro, apenas se discute se anulado o acto virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico (cfr. Vieira de Andrade, *O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, pág. 307 de ss). É claro que, naquele plano, a omissão da falta de audição prejudicou o objectivo para que a formalidade foi criada, uma vez que a interessada não se pronunciou sobre o projecto da decisão da avaliação indirecta da matéria colectável e por isso, dificilmente se poderia defender que essa formalidade se “degradou em não essencial”.

Mas se, em vez disso, atendermos à conexão entre o vício procedimental e o resultado, pode não fazer sentido anular o acto se, em virtude da vinculação, o resultado não pudesse ter sido senão o obtido. Com efeito, se o tribunal não tiver dúvidas que a decisão tomada pela Administração corresponde à solução *imposta* pela lei, então, em aplicação dos princípios da eficiência e da “economia de actos públicos”, tem o dever de não o anular.

O princípio do aproveitamento do acto administrativo não tem expressão legal própria no nosso Direito, mas tem sido acolhido pela doutrina e pela jurisprudência, por razões de economia jurídica, «uma das dimensões da eficiência indispensável à realização do interesse público» (cfr. Vieira de Andrade, ob. cit. e João Loureiro, *O Procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares*, Coimbra Editora, pág. 137 e 219 e ss e, entre muitos, Acórdãos do STA, de 27/9/00, rec. n.º 41.191, de 7/11/01, rec. n.º 38983, de 2/5/02, rec. n.º 48.403, de 12/3/03, rec. n.º 349/03, de 2/02/2005, rec. n.º 784/04, de 15/2/2007, rec. n.º 01071/06, de 13/1/2011, rec. n.º 01121/09, de 30/3/2011, rec. n.º 0877/09).

Trata-se, pois, de reconhecer ao tribunal o poder de não anular um acto inválido quando for seguro que a decisão administrativa não podia ser outra, uma vez que em execução do efeito repristinatório da sentença não existe “alternativa juridicamente válida” que não seja a de renovar o acto inválido, embora sem o vício que determinou a anulação. Pergunta-se, pois, num dos acórdãos acima referidos, para quê anular um acto se o novo acto não iria introduzir nenhuma modificação significativa na situação existente e se, no essencial, tudo iria ficar na mesma?

E não se diga que o poder de anular um acto inválido põe em perigo o Estado de Direito, a separação de poderes, ou que limita as “garantias dos contribuintes”. É que, se o conteúdo do acto é estritamente vinculado, ele sempre teria de ser praticado, e por isso mesmo, o direito à anulação por vícios que não afectam a sua legitimidade substancial, em certos casos, pode e deve ceder perante o princípio da eficiência, que, em certa medida, também é um princípio constitucional.

No caso dos autos, na sequência da anulação do acto impugnado, com fundamento na ilegalidade pela falta de audição prévia da recorrida, a administração tributária fica com o dever de proceder à necessária substituição do acto anulado, o que implica a reinstrução do procedimento, com a audição da recorrida.

Acontece que, tendo em conta os factos e a controvérsia surgida no procedimento e no processo, é possível antecipar que a decisão final que vier a ser praticada vai ter seguramente o mesmo conteúdo que o acto anulado.

Como se deixou bem claro na sentença recorrida, os pressupostos legais vinculativos da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos estão verificados: o n.º 1 do artigo 89º-A da LGT impõe a avaliação indirecta quando o contribuinte «declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão». Está demonstrado, e ninguém pôs em causa, que a recorrida adquiriu um imóvel de valor superior a €250.000,00, quando declarou rendimentos

líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão, que a tabela do n.º 4 do art. 89º-A fixa em 20%.

Provados estes pressupostos competia ao sujeito passivo demonstrar que «correspondem à realidade o rendimento declarado e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação rendimentos que não estejam obrigados a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito» (art. 89º-A n.º 3).

Na instrução do procedimento, a recorrida, a solicitação da administração fiscal, deu a conhecer que o imóvel de €460.000,00 foi adquirido com o produto da venda de um outro imóvel, pelo valor de €409,014,00, que não recorreu a financiamento bancário e que não possui “*cópia dos meios de pagamento*”. Na acção judicial afirmou que cumpriu o n.º 3 do artigo 89º-A, com a apresentação daquela justificação e continua a não apresentar quaisquer documentos (v.g extractos de contas bancárias, cheques, ou outros títulos) ou testemunhas que pudessem justificar a fonte da totalidade do dinheiro com que pagou o imóvel adquirido. Acrescentou apenas que, com a venda do imóvel, alienou bens no valor de €29.928,00, mas sem ofereceu qualquer meio de prova dessa declaração.

Não está em causa saber se a recorrida dispõe de mais elementos de prova justificativos da totalidade do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, até porque ela não diz que eles existem. Se tais elementos existissem, ao alegar a ilegitimidade do acto por erro nos pressupostos de facto, certamente que os apresentaria. E se não os apresentou em tribunal, o local que mais garantias lhe dá para impedir a avaliação indirecta da matéria colectável, seguramente que não os vai exibir perante a administração tributária, até porque já lhe havia dito que não possui cópias dos meios de pagamento.

Para a recorrida, o problema é de outra índole, pois o que dá a entender é que a justificação parcial que efectuou afasta a desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão. Ela sabe que os elementos que dispõe não justificam a totalidade do montante dispendido com a aquisição do imóvel, mas considera que a justificação parcial é suficiente para impedir o recurso à avaliação pelo método indirecto. Mas, como a jurisprudência deste Tribunal tem considerado, apenas a justificação da *totalidade* do rendimento que permitiu a manifestação de fortuna é capaz de afastar o recuso ao método indirecto (cfr. Acs. de 28/1/2009, rec. n.º 0761/08 e de 19/5/2010, rec. n.º 0734/09).

Ora, sendo certo que a recorrida apenas consegue justificar parte da aquisição, não se vê que alternativa poderá existir ao acto impugnado. A única solução legítima, em aplicação do n.º 1 do artigo 89º-A, é a avaliação pelo método indirecto. E nem se vê que haja mais vantagens ou qualquer interesse sério em se praticar o acto renovador em data diferente, pois daí nunca poderia resultar a caducidade da liquidação (al a) do n.º 2 do art. 46º da LGT) ou menores encargos para a recorrida, uma vez que a impugnação teve efeito suspensivo (nº 6 do art. 89º-A).

Conclui-se assim que a reinstrução do procedimento para efeito de audição da recorrida não vai ditar um acto de conteúdo diferente do impugnado ou que, mesmo com conteúdo idêntico, possa haver qualquer vantagem resultante da anulação do acto. A determinação da matéria colectável por avaliação indirecta é uma medida que se imporá sempre, já que o sujeito passivo não consegue justificar a totalidade da manifestação de fortuna evidenciada na aquisição do imóvel.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrida, nesta e na primeira instância.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal. Oposição. Compensação de créditos. Pedido de dispensa de garantia.*

### Sumário:

*Tendo sido apresentada oposição à execução, e encontrando-se pendente reclamação judicial da decisão do Chefe do Serviço de Finanças que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, não pode operar-se a compensação por iniciativa da Administração tributária nos termos do artigo 89.º, n.º 1 do CPPT.*

Processo n.º 26/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: João Carlos Lopes dos Santos Brito e Outra.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 14 de Novembro de 2011, que julgou procedente a reclamação de decisão de órgão de execução fiscal deduzida por João Carlos Lopes dos Santos e Catarina Rosa Baptista Brito do acto de compensação do crédito apurado na demonstração de liquidação de IRS n.º 20114000122765.

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

«I. O presente recurso visa a decisão proferida no processo em referência, que julgou procedente a reclamação interposta por João Carlos Lopes dos Santos Brito e Catarina Rosa Baptista Brito Fonseca e condenou a Fazenda Pública (FP) ao pedido de anulação do acto reclamado, o qual consiste na compensação do crédito apurado na demonstração de IRS n.º 20114000122765, para pagamento de dívidas relativas ao processo de execução fiscal n.º 3573200501074636 e aps., a correr os seus termos no Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 (em que é devedora originária a sociedade “A D E Associação para o Desenvolvimento e Emprego no Concelho de Vila Franca de Xira”);

II. De acordo com o disposto no art. 169º do CPPT, a execução suspende-se logo que tenha sido apresentada garantia ou, em caso de penhora, caso esta garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido;

III. Efectivamente, o n.º 6 da referida norma, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, estabelece que, não havendo garantia constituída ou prestada, nem penhora, é ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no n.º 1 dentro do prazo de 15 dias;

IV. O reclamante marido, notificado para prestar garantia, não a apresentou, requerendo posteriormente a sua dispensa, requerimento que foi indeferido por extemporaneidade, pelo que, não se pode dizer que o pef. n.º 3573200501074636 e aps. se encontrava suspenso;

V. De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 89º do CPPT (com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04), os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, com excepção dos casos em que esteja a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, ou que esteja pendente qualquer daqueles meios gratuitos ou judiciais ou a dívida esteja a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º

VI. No caso dos autos, a dívida exequenda não se mostra garantida e a decisão de indeferimento da respectiva dispensa foi objecto de reclamação judicial (n.º 1089/11.2BELRS), que por sua vez foi objecto de recurso para o TCAS (n.º 4.994/11), que decidiu no sentido da improcedência daquela, mantendo-se assim, o despacho proferido pelo Sr. Chefe de Finanças de Vila Franca de Xira 2, que indeferiu aquele pedido de dispensa por extemporaneidade;

VII. Mesmo que se entenda que só com o trânsito em julgado da decisão de indeferimento de dispensa da garantia, é que este se encontra consolidado na ordem jurídica, a verdade é que o processo não fica suspenso sem garantia; E esta não se encontrava constituída.

VIII. Segundo o preceituado no já referido art. 89º, n.º 1 do CPPT, os créditos resultantes de reembolso são obrigatoriamente aplicados na compensação das dívidas à Administração Tributária;

IX. A compensação controvertida nos autos teria de ser efectuada, por imperativo legal, uma vez que a dívida não se encontrava a ser paga em prestações, nem se mostrava a mesma garantida, nos termos do art. 169º do CPPT.

X. Ainda que não se concorde com este entendimento, no que não se concede e apenas se admite por dever de patrocínio, e se defenda (como na douta sentença ora recorrida) que na data em que foi praticada a compensação não havia decisão transitada em julgado a confirmar o indeferimento do pedido de prestação de garantia, sempre se dirá que o resultado final seria o mesmo;

XI. Ou seja, ainda que tal compensação não tivesse sido efectuada sem que a questão do indeferimento do pedido de prestação de garantia estivesse definitivamente resolvida, ela sê-lo-ia sempre após o trânsito em julgado daquela decisão;

XII. Razão pela qual, atento o princípio da proibição de actos inúteis, plasmado no art. 137º do CPC, aplicável aos autos ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT não faz qualquer sentido a condenação da FP no pedido de anulação do acto reclamado, quando esse acto irá ser praticado novamente!

XIII. As dívidas de impostos são da responsabilidade de ambos os cônjuges, conforme tem sido decidido por esse Tribunal, de que constitui exemplo o douto Acórdão proferido em 2009/10/14, no âmbito do proc. N.º 0502/09 (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));

*XIV. Não procede o vício de violação de lei, apontado pela decisão recorrida, uma vez que a efectivação da compensação controvertida nos autos decorria de imperativo legal.*

*XV. A M<sup>a</sup>, Juiz a quo fez uma incorrecta interpretação da lei e a douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 89.º, n.º 1 e 169.º, ambos do CPPT, e o art. 137.º do CPC, ex vi alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e Processo Tributário».*

**2** - Os recorridos apresentaram contra-alegações, que concluíram nos seguintes termos:

*1- Para efeitos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, na parte que remete para o artigo 169.º do mesmo diploma, deve, igualmente, abranger os casos em que se encontre pendente pedido de dispensa de prestação de garantia - devendo, por isso, a dívida encontrar-se “garantida”.*

*2. Esta asserção resulta da conjugação do disposto nos artigos 89.º, n.º 1, alínea b), 169.º, n.º 11, 170.º, n.º 1, todos do CPPT, e, bem assim, do artigo 52.º, n.ºs, 1, 2 e 4 da LGT, pois só assim se explica a locução “sem prejuízo do disposto quanto à dispensa de garantia” constante do artigo 169.º, n.º 11, do CPPT.*

*3. De acordo, aliás, com a jurisprudência do STA, “perde toda a sua utilidade a reclamação do acto de indeferimento de pedido de dispensa de garantia cujo conhecimento seja deferido para momento posterior à penhora ou venda, pois que a dispensa de prestação de garantia visa, precisamente, obviar à prática daqueles actos executivos enquanto estiver pendente a oposição deduzido” (cf. Acórdão do STA, de 18 de Agosto de 2010, processo n.º 0639/10, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

*4. Ora, por maioria de razão, estará igualmente a Administração Tributária impedida de praticar actos materialmente idênticos à penhora, pois que, por essa via, a reclamação judicial do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia perderia toda a sua utilidade.*

*5. Improcede, por isso, neste ponto, a argumentação invocada pela RECORRENTE, devendo considerar-se a dívida garantida para efeitos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, enquanto estiver pendente o pedido de dispensa de prestação de garantia.*

*6. No que concerne ao momento de produção de efeitos do Acórdão que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, cumpre esclarecer que o acto reclamado foi praticado vários meses antes da data do trânsito em julgado da decisão proferida no âmbito do processo n.º 1089/II.2BELRS.*

*7. Por este motivo, não podia a Administração Tributária ter antecipado um desfecho que era, até ao momento, incerto, pelo que, ao ter decidido como decidiu o Senhor Director-Geral dos Impostos, praticou um acto ilegal, pois, de outro modo, e a admitir-se essa possibilidade, a Administração Tributária estaria a contornar a penhora cuja inadmissibilidade legal não podia desconhecer.*

*8. Finalmente, no que concerne à responsabilidade pelas dívidas derivadas de responsabilidade subsidiária, importa referir que a dívida resultante do processo de execução fiscal n.º 3573200501074636 e apensos não é uma dívida comum, decorrente do exercício do comércio, mas sim uma dívida da exclusiva responsabilidade do RECORRIDO.*

*9. Sucede que, ao contrário do que ocorreu no próprio aresto citado pela RECORRENTE, a Administração Tributária não citou a RECORRIDA, o abrigo do disposto no artigo 220.º do CPPT, para, no prazo de 30 dias, querendo, requerer a separação judicial de bens.*

*10. Essa imposição resulta, designadamente, da jurisprudência constante do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito Acórdão proferido em 10 de Fevereiro de 2009, Relator Lucas Martins, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). e iria permitir que a RECORRIDA, cônjuge do executado contra quem foram revertidas as dívidas da devedora originária ADE, tivesse tido a possibilidade de obstar a que o seu património pudesse também responder pelas dívidas exequendas.*

*11. Ao ter actuado de modo diverso, a Administração Tributária violou o disposto no referido preceito legal, na medida em que não concedeu à ora RECORRIDA a possibilidade de requerer, em tempo oportuno - isto é, em momento anterior à prática do acto reclamado - a separação judicial de bens.*

*12. E devia tê-lo feito, precisamente, porque, conforme se referiu, ao contrário do que é sustentado pela RECORRENTE, a dívida resultante do processo de execução fiscal n.º 3573200501074636 e apensos não é uma dívida comum, decorrente do exercício do comércio, mas sim uma dívida da exclusiva responsabilidade do RECORRIDO.*

*13. Não o tendo feito, é, também, por este motivo, ilegal o acto reclamado, não podendo manter-se na ordem jurídica.*

*14. Em face do exposto, deve a sentença recorrida ser confirmada, anulando-se, em consequência, o acto reclamado».*

**3** – O Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo ser revogada a sentença recorrida e substituída por acórdão que declare a inexistência de ilegalidade do acto de compensação e ordene a devolução do processo ao tribunal recorrido para conhecimento da questão prejudicada, enunciada na fundamentação.

**4** - Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à confidência.

**4.1.** Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

A) Em 22/07/2005 foi instaurado no serviço de finanças de Vila Franca de Xira 2, o processo de execução fiscal n.º 3573200501074636 e apenso à sociedade “ADE Associação para o Desenvolvimento e Emprego no Concelho de Vila Franca de Xira” (fls. 58 dos autos).

B) Por despacho datado de 30/04/2008 determinou-se que o processo de execução fiscal mencionado na alínea anterior revertesse contra João Carlos Lopes dos Santos Brito, na qualidade de responsável subsidiário da dívida exequenda (fls. 59 dos autos).

C) João Carlos Lopes dos Santos Brito foi citado pessoalmente para os termos da execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário em 04/06/2009 (fls. 59 dos autos).

D) Em 07/07/2009 o João Carlos Lopes dos Santos Brito apresentou oposição à execução fiscal mencionada na alínea anterior que corre termos no presente tribunal sob o número 685/10.0BELRS (fls. 59 e 30 a 32 dos autos).

E) Através do ofício n.º 12798 de 16 de Novembro do serviço de finanças de Vila Franca de Xira 2, recebido a 22/11/2010, João Carlos Lopes dos Santos Brito foi notificado para prestar garantia no montante de 332.790,40€ (fls. 59 e 35 dos autos).

F) Em 22/12/2010 João Carlos Lopes dos Santos Brito apresentou requerimento dirigido ao chefe do serviço de finanças de Vila Franca de Xira 2 a solicitar a dispensa de prestação de garantia ao abrigo do disposto no n.º 4 do art.º 52.º da LGT (fls. 37 e ss dos autos).

G) Em 01/03/2011 foi proferido despacho pelo Director de Finanças Adjunto que indeferiu o pedido de dispensa de garantia, por intempestividade e por não se encontrarem verificados os pressupostos do n.º 4 do art.º 52.º da LGT, conforme fundamentação constante de fls. 40 a 45 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

H) Em 14/03/2011 João Carlos Lopes dos Santos Brito apresentou reclamação do despacho mencionado na alínea anterior que correu termos no presente tribunal sob o n.º 1089/11.2BELRS (fls. 47 e ss e 59 dos autos).

I) Em 11/04/2011 foi efectuada a compensação no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3573200501074636 e apensos pelo montante de IRS a ser reembolsado ao reclamante, no montante de 3.637,92€ (fls. 26 e ss dos autos).

J) A nota de compensação mencionada na alínea anterior foi enviada aos reclamantes por registo datado de 15/04/2011 (fls. 60 dos autos).

K) Por acórdão do TCA de 27/09/2011, já transitado em julgado, a reclamação mencionada na alínea H) foi julgada improcedente conforme fundamentos constantes de fls. 120 e ss dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

L) A reclamação foi apresentada via postal sob registo datado de 28/04/2011 (documento de fls. 97 dos autos)

#### **4.2. Do mérito do recurso**

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo sido apresentada oposição à execução, e encontrando-se pendente reclamação judicial da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira - 2, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, tal circunstancialismo obstaria à compensação operada pela Administração Fiscal mediante a aplicação do crédito apurado em sede de liquidação de IRS.

#### **4.3. Da ilegalidade da compensação efectuada por iniciativa da Administração tributária**

A decisão recorrida considerou (fls. 145) que para efeitos de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária prevista no artº 89º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, deve equiparar-se à dívida exequenda estar garantida, o não decurso do prazo para a prestação ou dispensa de garantia.

Neste contexto concluiu que só com a decisão de indeferimento (do pedido de dispensa de prestação de garantia) é que a compensação poderia operar, sob pena de se violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva dos contribuintes.

Por outro lado, e não olvidando a circunstância de entretanto, e na pendência da reclamação, ter sido proferida decisão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27.09.2011, transitada em julgado, que confirmou o indeferimento do pedido de dispensa de garantia, por não verificação de um dos pressupostos do artº 52º, nº4 da Lei Geral Tributária, julgou-se na sentença recorrida que a ilegalidade do acto de compensação devia ser apreciada no momento em que este foi praticado.

E, prosseguindo neste discurso argumentativo, concluiu-se que, apesar de já existir decisão transitada em julgado que confirma o indeferimento do pedido de prestação de garantia, a verdade é que na data em que o acto foi praticado não havia decisão transitada em julgado, pelo que se considerou que, nessa medida o acto de compensação era ilegal por violação do disposto no artº 89º, nº1 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

São três as questões suscitadas pela Fazenda Pública para, no âmbito da fundamentação das suas alegações de recurso, atacar o sentido decisório da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa.

Em primeiro lugar alega que, de acordo com o preceituado no art. 89º, n.º 1 do CPPT, os créditos resultantes de reembolso são obrigatoriamente aplicados na compensação das dívidas à Administração Tributária e que a compensação controvertida nos autos teria de ser efectuada, por imperativo legal, uma vez que a dívida não se encontrava a ser paga em prestações, nem se mostrava a mesma garantida, nos termos do art. 169º do CPPT.

Sem prejuízo, alega ainda a recorrente que mesmo que tal compensação não tivesse sido efectuada sem que a questão do indeferimento do pedido de prestação de garantia estivesse definitivamente resolvida, ela sê-lo-ia sempre após o trânsito em julgado da decisão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27.09.2011, que confirmou o indeferimento do pedido de dispensa de garantia, razão pela qual, atento o princípio da proibição de actos inúteis, plasmado no art. 137º do CPC, aplicável aos autos ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT entende que não faz qualquer sentido a sua condenação no pedido de anulação do acto reclamado, quando esse acto irá ser praticado novamente!

Finalmente invoca a recorrente que as dívidas de impostos são da responsabilidade de ambos os cônjuges, conforme jurisprudência que cita.

Desde já se dirá que esta última questão (da responsabilidade de ambos os cônjuges pelas dívidas de impostos), que nem sequer foi objecto de análise na sentença recorrida, está prejudicada pela confirmação da ilegalidade do acto tributário reclamado, como abaixo se demonstrará.

Vejam os.

Dispõe o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, relativo à compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária, que «os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código.

No caso, como resulta do probatório, o executado apresentou oposição à execução fiscal, oposição essa que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa.

Solicitou também a dispensa de prestação de garantia ao abrigo do disposto no n.º 4 do art.º 52.º da Lei Geral Tributária, pedido esse que foi indeferido, tendo deduzido reclamação de tal despacho.

E não há dúvidas de que, quando foi efectuada a compensação, a dívida ainda não estava garantida.

Mas o certo é que nem podia estar, porque se encontrava pendente reclamação judicial da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira – 2 que tinha como objecto o pedido de dispensa de prestação de garantia interposto pelo executado.

Ora tal circunstância não é irrelevante.

Com efeito, e como de forma clara, esclarece Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6ª edição, vol. III, pag. 219, «o pedido de dispensa de prestação de garantia tem o mesmo efeito que o pedido de prestação de garantia a nível do prosseguimento da execução fiscal, que fica suspensa provisoriamente, como se depreende do n.º 7 deste artº 169º, conjugado com o n.º 6 (n.ºs 3 e 2, respectivamente, na redacção inicial, de que resulta que a execução só prossegue depois de decorrido o prazo de prestação de garantia sem que esta seja prestada».

Trata-se de entendimento também acolhido pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente pelos Acórdãos de 22.04.2009, recurso 277/09, de 07.01.2009, recurso 694/08, de 17.12.2008, recurso 997/08 e de 25.06.2008, recurso 464/08.

Como se referiu no citado acórdão de 22.04.2009 “para efeitos de compensação de dívidas de tributos, por iniciativa da administração tributária (...) deve equiparar-se, à pendência dos meios processuais ou procedimentais aí elencados, o não decurso dos respectivos prazos” sendo que “isto tanto vale quanto aos meios impugnatórios propriamente ditos (reclamação, impugnação, recurso ou oposição) como aos procedimentos tendentes à prestação de garantia, por um argumento de identidade de razão e sob pena de se desvirtuar a *ratio legis* que a excepção à possibilidade de compensação constante da parte final do n.º 1 do artigo 89.º pretende acautelar, que parece ser o de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia”.

No caso, a dedução de oposição indica a existência de controvérsia acerca da dívida que a Administração Fiscal pretende executar, facultando a lei o direito ao executado de, na pendência em sede administrativa ou judicial do pleito, obstar a que a execução prossiga através da prestação de garantia ou obtendo a sua dispensa.

Daí que, a privação de um direito de crédito ao contribuinte, sem que se encontrem esgotados todos os meios de defesa que tem ao seu dispor, não se mostre como legalmente admissível, sob pena, até, de violação dos princípios da igualdade e do direito a uma tutela jurisdiccional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

Bem andou pois a decisão recorrida ao julgar que o acto reclamado enferma de vício de violação de lei, e nessa medida deve ser anulado.

4.4 Mas a Fazenda Pública alega ainda que mesmo que tal compensação não tivesse sido efectuada sem que a questão do indeferimento do pedido de prestação de garantia estivesse definitivamente

resolvida, ela sê-lo-ia sempre após o trânsito em julgado da decisão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27.09.2011, que confirmou o indeferimento do pedido de dispensa de garantia.

E por isso, sustenta que, atento o princípio da proibição de actos inúteis, plasmado no art. 137º do Código de Processo Civil, não faz qualquer sentido a sua condenação no pedido de anulação do acto reclamado, quando esse acto irá ser praticado novamente.

Esta argumentação também não impressiona, já que a norma não tem aplicação no caso subjudice.

Com efeito dispõe o artº 137º do Código de Processo Civil que não é lícito realizar no processo actos inúteis, incorrendo em responsabilidade disciplinar os funcionários que os pratiquem.

O que se proíbe no preceito é prática de actos anómalos (do juiz, da secretaria ou das partes) que não sejam úteis para a realização da função processual e que apenas tenham o efeito de complicar o processo, impedindo-o de rapidamente atingir o seu termo. Trata-se, tal como no art. 138, de uma manifestação do princípio da economia processual, na vertente relativa aos actos a praticar no processo (cf. neste sentido José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol 1, pág. 240).

No caso não nos deparamos com a prática de um acto processual inútil, mas sim com a anulação judicial de um acto administrativo considerado ilegal e que, como tal, não pode ser confirmado.

E isto porque, como bem se refere na sentença recorrida, a legalidade do acto de compensação deve ser apreciada no momento em que este foi praticado.

E o acto de compensação em causa, como resulta do probatório, foi praticado vários meses antes da data do trânsito em julgado da decisão proferida no âmbito do processo 1089/11.2BELRS.

A argumentação da recorrente, não pode proceder, sob pena de se estar a sancionar a prática de um acto ilegal e violador do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

O recurso não merece, pois, provimento.

##### 5. Decisão:

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal: objecto. Prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução. Inutilidade superveniente da lide. Ampliação da matéria de facto.*

### Sumário:

- I — De acordo com o artº 276º do CPPT, o objecto da reclamação ali previsto tem de ser uma decisão relativa ao próprio processo de execução e não a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.*
- II — Assim, tendo a reclamante atacado o despacho que lhe indeferiu o pedido de dispensa de garantia para efeitos de suspensão da execução, ainda que o órgão da execução tenha conhecido de outras questões postas pela reclamante, nomeadamente a ilegalidade e inexigibilidade da dívida, tendo-as indeferido, não podia o juiz recorrido conhecer destas questões, considerando prejudicado o conhecimento da verdadeira questão que ao órgão da execução fiscal cumpria apreciar.*
- III — A prestação da garantia para efeitos de suspensão da execução fiscal só tem razão legal de ser se estiver pendente a apreciação da legalidade da dívida exequenda por um dos meios procedimentais ou processuais previstos no artº 169º do CPPT.*
- IV — Assim, se a oposição em que está pendente o pedido de dispensa de prestação de garantia findou, deixa de ter relevância a apreciação desta questão, com a consequente inutilidade superveniente da lide.*
- V — Não resultando dos autos, no entanto, que aquela oposição esteja finda, apesar de alegada pela recorrente, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e posterior decisão em conformidade com o que vier a ser apurado.*



Processo n.º 38/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Massa Insolvente de Decorton – Isolamentos, Pintura e Decoração de Tondela, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mm.º Juiz do TAF de Viseu que julgou procedente a reclamação deduzida por Massa Insolvente “Decorton Isolamentos Pintura e Decoração de Tondela, Ld<sup>ra</sup>”, com os demais sinais nos autos, contra a decisão do órgão da execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de dispensa de garantia e de suspensão da execução fiscal, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a conseqüente revogação do despacho reclamado;

b) Por não ter sido efectuado o pagamento de IRC relativo ao exercício de 2009 no prazo de pagamento voluntário, o Serviço de Finanças de Tondela instaurou o processo de execução fiscal n.º 2704201101001752, tendo sido citada a Administradora de Insolvência, nos termos do art.º 156º do CPPT;

c) Nessa sequência, a Administradora de Insolvência, apresentou oposição à execução fiscal (processo 271/11.7BEVIS);

d) Pelo facto de aquando da interposição da oposição não ter sido prestada garantia, nos termos dos art.ºs 169º e 199º do CPPT, foi a reclamante notificada para o efectuar, tendo, nesse seguimento, a reclamante solicitado a dispensa de prestação de garantia, nos termos do art.º 170º do CPPT;

e) Pedido esse indeferido pelo órgão de execução fiscal, do qual a reclamante interpôs a presente reclamação;

f) De referir que aquando da notificação da Fazenda Pública para os efeitos consignados no n.º 2 do art.º 278º do CPPT, a sentença proferida naqueles autos de oposição ainda não havia transitado, tendo a reclamante interposto recurso daquela, recurso julgado deserto, por douto despacho de 11.11.2011;

g) Assim, aquando da notificação para apresentar resposta à reclamação existia uma oposição à execução referente ao processo executivo n.º 2704201101001752, isto é, encontrava-se reunido um pressuposto para a reclamante poder requerer a dispensa de prestação de garantia, nos termos do art.º 170º do CPPT;

h) Todavia, aquando da prolação da douta sentença recorrida tal pressuposto inexistia, pelo que carece de objecto a presente reclamação, pois que inexistindo meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida subjacente ao referido processo executivo, nos termos do n.º 1 do art.º 169º do CPPT, não se mostram reunidos os pressupostos para a reclamante poder beneficiar da dispensa de prestação de garantia;

i) Inexistindo reclamação graciosa, impugnação judicial, oposição à execução ou qualquer outro recurso judicial subjacente à dívida exequenda daquele processo executivo o pressuposto para poder suspender a execução, quer por via da prestação de garantia ou da sua dispensa, inexistente;

j) Motivo porque caberia ao Mmo Juiz, declarar a inutilidade superveniente da lide, daí decorrente; Todavia e sem prescindir,

k) Se bem interpretamos a douta sentença recorrida daquela resulta, como consequência, a extinção da execução fiscal 2704201101001752, no âmbito de uma reclamação de actos do órgão de execução fiscal motivada pelo indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia;

l) Independentemente dos douts considerandos e demais jurisprudência e doutrina invocada pelo Mmo Juiz “a quo” para sustentar tal entendimento, que não se pretende aqui questionar, entende a Fazenda Pública que tal argumentação não tem cabimento no presente meio processual;

m) Isto é, os argumentos referentes à “*alegada impossibilidade de prosseguimento da execução*”, sobre os quais discorreu o Mmo. Juiz, concluindo que o facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda impossibilita o prosseguimento da execução, deveria ser apreciado no âmbito do processo de oposição à execução fiscal e não no presente meio processual;

n) Não podemos concordar, portanto, com o aproveitar do indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia, para no posterior recurso judicial dessa decisão, arguir a extinção da execução, com os fundamentos previstos para o processo de oposição à execução fiscal;

o) Como se referiu aquando da resposta apresentada nos termos do n.º 2 do art.º 278º do CPPT, as questões a apreciar na presente reclamação devem-se cingir ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e à ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia;

p) A reclamação de acto praticado na execução fiscal constitui uma verdadeira acção impugnatória incidental da execução fiscal, formulada no curso de execução pendente, tendo por objecto determinado acto que nela foi praticado pelo órgão da execução fiscal e por finalidade a apreciação da validade desse acto;

q) A reclamação prevista no art.º 276º destina-se a obter a anulação de actos praticados no processo de execução fiscal, como decorre dos seus próprios termos, e não a extinção do próprio processo de execução fiscal, pois o meio processual destinado a obter a extinção da execução fiscal é o processo de oposição, regulado nos art.ºs 203º e seguintes do CPPT, vide anotação 12 ao art.º 276º do CPPT Comentado e Anotado de Jorge Lopes de Sousa;

r) Nos termos da exposição vinda de referir, concluiu a Fazenda Pública que apenas a questão relativa ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e a ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia, de entre a totalidade dos argumentos apresentados, seriam os únicos que se enquadram na previsão do presente meio judicial;

s) Pois que os demais argumentos invocados referentes à extinção da execução deveriam ser discutidos e apreciados no âmbito do processo de oposição à execução fiscal, e os argumentos relativos à legalidade da liquidação deveriam ser analisados no âmbito do processo de impugnação judicial;

t) Todavia, como resulta da douda sentença recorrida, esta apenas conheceu da impossibilidade do prosseguimento da execução, pelo facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda;

u) Desatendendo, por conseguinte, a toda a argumentação aduzida pela Fazenda Pública, no sentido que tais argumentos consubstanciam fundamentos previstos para o processo de oposição à execução fiscal;

v) O processo de oposição tem por escopo essencial o ataque (global ou parcial) à execução fiscal, visando a extinção da execução, ou absolvição do executado da instância executiva, pela demonstração do infundado da pretensão de entidade exequente - cfr., por todos, Laurentino Araújo, Processo de Execução Fiscal, p. 257;

w) Pelo que o conhecimento efectuado pelo Mmo Juiz da extinção da execução em sede de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, contraria, frontalmente, o campo de aplicação dos meios processuais em mérito;

x) Termos em que deve ser declarada a inutilidade superveniente da lide, decorrente da falta de fundamento legal para a suspensão da execução fiscal, pois que a solicitação de garantia para suspender a execução fiscal e o consequente pedido de dispensa da mesma tinha, precisamente, por base o processo judicial de oposição n.º 271/11.7BEVIS, já decidido;

y) Caso não seja esse o doudo entendimento desse venerando Tribunal, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença que, no âmbito dos presentes autos - reclamação de actos do órgão de execução fiscal deduzido na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia - conheceu da impossibilidade do prosseguimento da execução, pelo facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda, quando, do nosso ponto de vista, a apreciação do Tribunal se devia circunscrever ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e à ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com as devidas consequências legais.

2. A recorrida produziu contra-alegações onde manifesta a sua concordância com a sentença, embora, certamente por lapso, termine pedindo a revogação da mesma sentença (v. fls. 130/131).

3. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 138/139, no qual defende a procedência do recurso, com a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto.

4. Cumpre decidir.

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

A) O Serviço de Finanças de Tondela, com vista à cobrança coerciva da liquidação oficiosa n.º 10102100056600002072160, emitida pela DGCI. em 30-11-2010. com pagamento voluntário até 29-01-2011, respeitante a IRC do ano de 2009, no montante global de 2.675,99 euros, instaurou, em 08-02-2011, contra DECORTON- ISOLAMENTOS PINTURA E DECORAÇÃO. DE TONDELA, LDA., o processo de execução fiscal n.º 2704201100001752.

B) Tentou-se a citação da executada, em 07.03.2011, mas a carta veio devolvida com a indicação “Encerrado” e, por isso, a citação foi realizada na pessoa da DRª. Paula Carvalho Ferreira, na qualidade de Administradora da Massa Insolvente DECORTON- ISOLAMENTOS PINTURA E DECORAÇÃO DE TONDELA, LDA, em 30.03.2011.

C) O Órgão de Execução Fiscal através de despacho em 3 de Junho de 2011, notificado à Drª Paula Carvalho Ferreira, na qualidade de Administradora da Massa Insolvente DECORTON ISOLAMENTOS PINTURA E DECORAÇÃO DE TONDELA, LDA, em 06.07.2011 ordenou a notificação desta para, no prazo de 15 dias prestar garantia idónea que foi computada no montante de €3 588.80.

D) No dia 18 de Julho de 2011 a notificada veio requerer a dispensa da prestação de garantia referindo, para além do mais que a notificada foi declarada insolvente em 16.02.2009; que o crédito exequendo não foi reclamado e, por isso, “o procedimento executivo não tem razão para prosseguir

termos, designadamente para os da notificação a que se responde”; se assim não se entender deve a execução ser suspensa com dispensa de prestação de garantia.

E) O crédito exequendo não foi reclamado nos autos de insolvência n.º 44/09.7TBTND e não consta da sentença de graduação de créditos.

F) O Órgão de Execução Fiscal analisando o requerido, vide alínea D), fazendo o seu enquadramento jurídico-factual indeferiu, por despacho de 19 de Agosto de 2011. o pedido de isenção com os fundamentos: “... da falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada e, por outro da falta de produção de prova da irresponsabilidade da executada pela situação de insuficiência inexistência de bens”. Quanto à participação prévia à decisão mais referiu: “*Está superiormente esclarecido (al. a) do ponto 3 da circular n.º 13/99, de 08.07, da Direcção Geral dos Impostos) que a audiência dos interessados pode ser dispensada, para além de outras situações, quando a administração tributária apenas aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso*”.

G) Despacho comunicado à Reclamante em 23.08.2011 reagindo a ele, através da reclamação que deu origem aos presentes autos, apresentada, via fax, no dia 05.09.2011.

H) A entidade reclamada pronunciando-se sobre a reclamação manteve o despacho reclamado e remeteu os autos a Tribunal.

I) A sociedade DECORTON ISOLAMENTOS PINTURA E DECORAÇÃO DE TONDELA, LDA., foi declarada insolvente em 16-02-2009.

6. A recorrente Fazenda Pública termina as suas alegações pedindo:

a) que seja declarada a inutilidade superveniente da lide, decorrente da falta de fundamento legal para a suspensão da execução fiscal, pois que a solicitação de garantia para suspender a execução fiscal e o conseqüente pedido de dispensa da mesma tinha, precisamente, por base o processo judicial de oposição n.º 271/11.7BEVIS, já decidido;

b) ou, caso assim se não entenda, que se revogue a douda sentença que, no âmbito de reclamação de actos do órgão de execução fiscal deduzido na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, conheceu da impossibilidade do prosseguimento da execução, pelo facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda, quando a apreciação do Tribunal se devia circunscrever ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e à ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia.

6.1. A recorrente fundamentou estes pedidos nos seguintes argumentos:

A Administradora de Insolvência da massa insolvente da executada Decorton foi notificada para pagamento de IRC do ano de 2009.

A referida Administradora de Insolvência, apresentou oposição à execução fiscal (processo 271/11.7BEVIS);

Não tendo sido prestada garantia, nos termos dos art.ºs 169º e 199º do CPPT, foi a reclamante notificada para o efectuar, tendo, nesse seguimento, a solicitado a sua dispensa de prestação de garantia, nos termos do art.º 170º do CPPT;

Pedido esse indeferido pelo órgão de execução fiscal, do qual a reclamante interpôs a presente reclamação;

No momento da notificação da Fazenda Pública para os efeitos consignados no n.º 2 do art.º 278º do CPPT, a sentença proferida naqueles autos de oposição ainda não havia transitado, tendo a reclamante interposto recurso daquela, recurso julgado deserto, por doudo despacho de 11.11.2011;

Quer dizer que no momento dessa notificação existia uma oposição à execução referente ao processo executivo n.º 2704201101001752, isto é, encontrava-se reunido um pressuposto para a reclamante poder requerer a dispensa de prestação de garantia, nos termos do art.º 170º do CPPT;

Todavia, aquando da prolação da douda sentença recorrida tal pressuposto inexistia, pelo que carece de objecto a presente reclamação, pois que inexistindo meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida subjacente ao referido processo executivo, nos termos do n.º 1 do art.º 169º do CPPT, não se mostram reunidos os pressupostos para a reclamante poder beneficiar da dispensa de prestação de garantia;

Inexistindo reclamação graciosa, impugnação judicial, oposição à execução ou qualquer outro recurso judicial subjacente à dívida exequenda daquele processo executivo o pressuposto para poder suspender a execução, quer por via da prestação de garantia ou da sua dispensa, inexistente;

Motivo porque caberia ao Mmo Juiz, declarar a inutilidade superveniente da lide, daí decorrente.

Todavia o Mmo. Juiz, julgou procedente a reclamação por haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda, o que impossibilita o prosseguimento da execução.

Porém, não se pode aproveitar o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia, para no posterior recurso judicial dessa decisão, arguir a extinção da execução, com os fundamentos previstos para o processo de oposição à execução fiscal;

Pelo que as questões a apreciar na presente reclamação devem-se cingir ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e à ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia;

A reclamação de acto praticado na execução fiscal tem de ter por objecto determinado acto que nela foi praticado pelo órgão da execução fiscal e por finalidade a apreciação da validade desse acto, destinando-se a obter a anulação de actos praticados no processo de execução fiscal, e não a extinção do próprio processo de execução fiscal, pois o meio processual destinado a obter a extinção da execução fiscal é o processo de oposição.

Sendo assim, apenas haveria que apreciar na reclamação a questão relativa ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e a ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia.

Pois que os demais argumentos invocados referentes à extinção da execução deveriam ser discutidos e apreciados no âmbito do processo de oposição à execução fiscal, e os argumentos relativos à legalidade da liquidação deveriam ser analisados no âmbito do processo de impugnação judicial;

Pelo que o conhecimento efectuado pelo Mmo Juiz da extinção da execução em sede de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, contraria, frontalmente, o campo de aplicação dos meios processuais em mérito;

6.2. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>, por sua vez, entende que a questão da impossibilidade de prosseguimento da execução fiscal, determinada pela declaração de insolvência da executada conjugada com a ausência de reclamação naquela da quantia exequenda excede o objecto da reclamação, onde apenas deveria ter sido apreciada a legalidade da decisão reclamada proferida pelo órgão da execução fiscal.

Tal questão deveria ter sido discutida em processo de execução fiscal.

Deste modo, não existe relação de prejudicialidade para omissão de pronúncia sobre a outra questão suscitada na reclamação.

Dado que nos autos não existem elementos probatórios sobre desenvolvimentos processuais posteriores à decisão proferida em 20.06.2011, que determinou a convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade de citação, deverão os autos baixar ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e posterior decisão sobre a questão que pode ser objecto da reclamação.

Vejamos então se o recurso merece ou não provimento.

7. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se a questão decidida pelo Mm<sup>o</sup> Juiz podia ser objecto da reclamação prevista no art<sup>o</sup> 276<sup>o</sup> e segs. do CPPT, isto é, se podia ser declarada extinta a execução, com fundamento na impossibilidade da prossecução da execução em virtude de o crédito não ter sido reclamada à massa insolvente.

7.1. Conforme resulta dos autos (v. alíneas B) a D) do probatório supra e informação de fls. 2), citada para a execução fiscal, a massa insolvente de Decorton Isolamentos Pintura e Decoração de Tondela, Ld<sup>a</sup>, deduziu oposição à execução fiscal.

Não tendo sido prestada garantia para efeitos de suspensão da execução, foi a mesma notificada para a prestar (v. alínea C) do probatório).

Em resposta, veio a executada solicitar a suspensão da execução com dispensa da garantia ou a extinção da execução com fundamento em ilegitimidade e inexigibilidade (v. alínea D) do probatório e fls. 56/58).

Em resposta a esse pedido, o órgão da execução fiscal proferiu o despacho que consta de fls. 38 a 40, indeferindo o pedido (V. alínea E) do probatório).

Foi esse despacho que a reclamante veio atacar louvando-se em três argumentos:

- inexigibilidade da dívida à massa insolvente;
- prejuízo irreparável, que no caso não necessita de ser provado;
- violação do direito de audiência prévia, dada a sua dispensa.

7.2. O art<sup>o</sup> 276<sup>o</sup> do CPPT estabelece o seguinte:

*“As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1<sup>a</sup> instância”.*

Significa isto então e como bem refere a recorrente, que o objecto desta reclamação consiste em acto praticado no processo de execução fiscal, tendo por finalidade a apreciação da sua validade.

No caso dos autos, o acto (despacho) praticado foi a da recusa de pedido de dispensa de garantia para suspensão da execução fiscal em virtude da dedução da oposição a essa execução por parte da reclamante. Então, independentemente de a reclamante suscitar outras questões ou argumentos e de o órgão da execução fiscal a eles ter dado resposta, tal é irrelevante.

Assim, e como bem conclui a recorrente Fazenda Pública, o tribunal só tinha de se debruçar sobre o pedido de dispensa de garantia (e da eventual violação do direito de audiência prévia), uma vez que era essa a questão em causa nos autos.

É que, a ilegitimidade ou inexigibilidade referida pela reclamante no seu pedido de dispensa de garantia, além de serem invocadas a despropósito, constituem fundamento de oposição à execução fiscal (artº 204º, n.º 1, alíneas b), e) e i) do CPPT) e não de reclamação.

Temos então que mal andou o Mmº Juiz recorrido ao apreciar questão que não devia, devendo, pelo contrário, rejeitar o seu conhecimento e apreciar as restantes questões suscitadas na reclamação.

7.3. Aqui chegados, há que ver se é possível a este Supremo Tribunal conhecer das restantes questões - pedido de dispensa de garantia e violação do direito de audição.

Ora, conforme refere a recorrente, a prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução, só faz sentido e tem razão legal de ser quando existir reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda ou quando tenha sido deduzida oposição à execução, tal como resulta do disposto nos nºs 1 e 10 do artº 169º do CPPT. E bem se compreende que assim seja, ficando a execução suspensa até à decisão que vier a ser proferida num daqueles processos ou procedimentos. A mera prestação de garantia não suspende, só por si, a execução.

Refere a recorrente FP que a oposição relativamente à qual a recorrida foi notificada para prestar a garantia terminou já, uma vez que a recorrida deixou ficar deserto o recurso interposto da decisão do juiz do tribunal tributário que ordenou a convocação da oposição para requerimento de nulidade de citação (v. conclusão da alínea f)). Assim, transitando em julgado o despacho proferido na oposição e finda esta, deixou de haver razão para a prestação da garantia com esse fundamento, pelo que a apreciação da questão da dispensa de garantia é inútil.

Ora, a ser assim, a recorrente tem razão, já que, inexistindo oposição, deixa de ter interesse a apreciação da dispensa de garantia, com a consequente inutilidade superveniente da lide.

Porém, tal como refere o MºPº, no seu citado parecer, não constam dos autos os desenvolvimentos processuais que tiveram lugar na sequência do despacho do Mmº juiz de fls. 71/74, proferido no processo de oposição a que nos vimos referindo e que determinou “a convocação em processo de arguição de nulidades, a apreciar no processo de execução fiscal”.

Deste modo, impõe-se a revogação da decisão recorrida e a baixa dos autos ao respectivo tribunal de 1ª instância para ampliação da matéria de facto, em ordem a saber se o processo de oposição à execução já terminou ou não, por decisão transitada em julgado e julgando-se em conformidade, conforme o que for apurado - inutilidade superveniente da lide ou apreciação da questão da dispensa de garantia (e, da violação do direito da audição prévia).

7. 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 ampliação da matéria de facto nos termos descritos e posterior decisão, em conformidade com o apurado.

Custas pela recorrida apenas neste Supremo Tribunal, dado que contra-alegou e ficou vencida.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012 — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Pagamento em prestações. Incumprimento. Prestações sucessivas. Prestações interpoladas.*

### Sumário:

- I — *Na actual redacção do n.º 1 do art. 200º do CPPT (redacção que foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4 - OE para 2010) e contrariamente ao que sucedia antes (em que a falta de pagamento de uma só prestação determinava sem mais a perda do direito ao pagamento em prestações, com o consequente vencimento imediato das prestações seguintes), o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias apenas se considera incumprido quando se verifique a falta de pagamento de três prestações sucessivas, ou de seis interpoladas, e desde que o contribuinte não proceda ao pagamento das prestações incumpridas no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito.*
- II — *Da referência ora feita à falta de pagamento de prestações interpoladas e à notificação para o pagamento das prestações incumpridas (sem distinguir as prestações seguidas ou as interpoladas) é de concluir que, face à nova redacção, se prevê a possibilidade de ser paga uma prestação sem que se mostrem pagas prestações que se venceram anteriormente.*

Processo n.º 39/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Artlabel Industry, S. A.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, julgou procedente a reclamação deduzida por Artlabel Industry, S.A., nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT, contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de São João da Madeira que determinou a existência de incumprimento do plano de pagamento prestacional deferido em 3/2/2011.

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

1. A sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro concluiu que não se verifica o requisito de falta de pagamento de três prestações mensais sucessivas, por terem sido realizados pagamentos em Maio e Agosto.

2. Releva para efeitos de incumprimento do plano prestacional a falta de pagamento sucessivo de três prestações e não a falta de pagamento de três prestações mensais sucessivas.

3. Ressalta da própria matéria de facto, dada como provada na sentença recorrida, que entre a data de vencimento da 2ª prestação e o seu efectivo pagamento decorreram mais de três meses.

4. Mais daí ressalta que os pagamentos respeitantes aos meses de Maio, Junho e Julho se encontravam em falta na data do despacho de exclusão.

5. Daqui resulta a falta de pagamento sucessivo de três prestações, encontrando-se assim preenchido um dos pressupostos previstos no referido art. 200º do CPPT.

6. É possível ocorrer a existência de seis prestações interpoladas, sem que se tenha verificado a falta de pagamento sucessivo de três prestações, nas situações em que o executado falha o pagamento de um mês e no mês seguinte efectua o pagamento da prestação desse mês, bem como da que se encontra em atraso, e assim sucessivamente seis vezes.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogada a sentença recorrida e substituída por outra que declare improcedente a presente reclamação de acto do órgão da execução fiscal.

1.3. A recorrida apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

I – No caso em apreço, a executada efectivamente não pagou algumas prestações, mas efectuou pagamentos interpolados, não tendo estado mais de dois meses seguidos sem pagar.

II – Atento o que, não estão verificados no caso em apreço os pressupostos previstos no artigo 200º do CPPT, designadamente que se tenha verificado a falta de pagamento de três prestações sucessivas.

III – Fazer outra interpretação da citada norma legal teria como consequência que a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril jamais tivesse aplicação, aliás como melhor consta da Doutra Sentença recorrida.

IV – A Sentença proferida fez pois a correcta interpretação da norma legal aplicável ao caso em apreço, atentos os factos provados, devendo em consequência ser mantida na íntegra, assim se fazendo a costumada Justiça.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...)

Entende a recorrente que, uma vez que a primeira prestação se venceu em 31 de Março de 2001 e a recorrida efectuou, apenas, dois pagamento em 2011.05.31 e 2011.08.11, devem estes ser imputados às prestações vencidas em 31 de Março e 30 de Abril, pelo que, desde a data do vencimento da 2ª prestação (2011.04.30) até à data do seu efectivo pagamento decorreram mais de três meses.

Estatui o artigo 200º/1 do CPPT que a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal seus termos.

Nos termos do artigo 9º do CC a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Na fixação do sentido da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em, termos adequados.

A nosso ver a interpretação da citada norma defendida pela recorrente não é a correcta.

De facto, tal interpretação só poderia ter sustentação se a lei em vez de falar em falta de pagamento sucessivo fizesse referência a prestações vencidas.

Por outro lado, tal interpretação a ser aceite, teria como consequência a restrição da aplicação da norma de forma manifestamente excessiva, retirando-lhe aplicabilidade prática, no que concerne à existência de seis prestações interpoladas em falta.

A situação que a recorrente apresenta no parágrafo 2º das suas alegações a fls. 83 não passa de uma hipótese académica, de difícil ocorrência, não sendo, certamente, a hipótese que o legislador quis prever.

O que o legislador quis foi evitar o acumular de prestações em atraso, fixando o período máximo durante o qual podem ser suspensos e retomados os pagamentos pelos contribuintes.

O que releva é, pois, a data dos pagamentos efectuados e o período durante o qual não é feito nenhum pagamento, sendo irrelevante a forma como os pagamentos são imputados na dívida ou que prestações estão vencidas.

Em nosso entendimento a interpretação que a recorrente faz do artigo 200º do CPPT não cabe na letra da lei nem no espírito do legislador.

A sentença recorrida não merece, pois, censura.»

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

#### FUNDAMENTOS

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

1. Em 8.12.2010, foi instaurada a execução fiscal n.º 0167201001029843, contra Artlabel Industry, Lda., por dívidas de IVA de Setembro de 2010, no montante de € 135.371,07 (cfr. fls. 3 e 4).

2. A executada foi citada em 20.12.2010 (cfr. fls. 5).

3. A executada requereu a autorização para o pagamento da dívida exequenda em prestações (cfr. fls. 6 a 9).

4. Por despacho datado de 3.2.2011, pelo chefe do Serviço de Finanças de S. João da Madeira, foi deferido o pagamento em 12 prestações mensais (cfr. fls. 17).

5. A executada foi notificada deste despacho, por carta registada, enviada à sua mandatária, expedida em 4.2.2011 (cfr. fls. 10 e 10 verso).

6. No dia 31 de Maio de 2011, a executada efectuou o pagamento de uma prestação mensal no valor de € 11.749,90 (cfr. fls. 21).

7. No dia 31 de Agosto de 2011, a executada efectuou o pagamento de uma prestação mensal no valor de € 11.930,49 (cfr. fls. 22).

8. A reclamante foi notificada de que se encontrava em situação de incumprimento e para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias das prestações 2, 3 e 4 (cfr. fls. 20).

3.1. Como flui da factualidade provada, no processo de execução fiscal n.º 0167201001029843, foi deferido à recorrida (ali executada) o pagamento da respectiva dívida exequenda em 12 prestações mensais sucessivas, vencendo-se a 1ª em 31/3/2011.

E tendo ela sido notificada de tal deferimento por carta registada expedida em 4/2/2011, procedeu, em 31/5/2011, ao pagamento de uma prestação, no montante de Euros 11.749,90, e em 31/8/2011, ao pagamento de outra prestação (no montante de Euros 11.930,49), tendo em seguida sido notificada de que se encontrava em situação de incumprimento e para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias das prestações 2, 3 e 4.

3.2. Discordando da decisão subjacente a esta notificação, a executada interpôs, em 19/9/2011, reclamação nos termos do art. 276º do CPPT, sustentando que tal decisão enferma de erro nos pressupostos de facto ao entender que se verifica falta de pagamento de três prestações sucessivas, pois o que, na realidade se verifica é que só estão em dívida duas prestações (pois que em 31/8/ foi feito o pagamento de uma prestação).

3.3. A sentença veio julgou procedente a reclamação com a fundamentação seguinte:

- Não é de aceitar o entendimento do órgão de execução fiscal (no sentido de que o pagamento efectuado em 31/5 corresponde à primeira prestação, vencida em Março e que o pagamento feito em 31/8, corresponde à segunda prestação, vencida em Abril, pelo que se mostram vencidas e não pagas as subsequentes, pois que, se assim fosse, a alteração introduzida no art. 200º do CPPT pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4, jamais teria aplicação no que se refere à existência de seis prestações interpoladas em falta, pois antes que tal acontecesse, sempre se verificaria a existência de falta de pagamento de três prestações sucessivas);

- No caso, tendo sido feitos pagamentos em Maio e Agosto, forçoso é concluir que não se verifica o requisito de falta de pagamento de três prestações mensais sucessivas, requisito esse do qual depende a aplicação do artigo 200º do CPPT, pelo que a presente reclamação tem que necessariamente proceder.

3.4. Contra o assim decidido se insurge a Fazenda Pública, sustentando, como se viu, que, provada que ficou a falta de pagamento de três prestações sucessivas, deve ter-se por verificada a condição (no primeiro termo da alternativa) a que se refere o n.º 1 do art. 200º do CPPT para considerar incumprido o plano prestacional.

3.5. A questão que cumpre apreciar e decidir respeita, pois, a saber se o órgão de execução fiscal fez correcta interpretação do disposto no n.º 1 do art. 200º, do CPPT, ao considerar incumprido o plano de pagamento em prestações.

4. Diga-se, desde já, que se trata de questão idêntica à decidida no recente acórdão desta Secção do STA (de 18/1/2012, no proc. n.º 1196/11), que subscrevemos como adjunto e em que a recorrida era, aliás, a mesma (a Artlabel Industry, S.A.).

Todavia, sendo diferente a factualidade que vem provada nos presentes autos, diferente será, por tal razão, como adiante melhor se verá, a solução de direito a que haveremos de chegar.

Vejam os.

4.1. Como se refere no supra citado acórdão, cujo texto nesta parte seguiremos, no «art. 200º do CPPT, que tem como epígrafe “Consequências da falta de pagamento”, regulam-se as consequências do incumprimento do plano de pagamento em prestações no processo de execução fiscal.

Diz o n.º 1 daquele artigo, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010) e que é a aplicável à situação sub judice: “A falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos”.

A anterior redacção da norma rezava: “A falta de pagamento de qualquer das prestações importa o vencimento imediato das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus normais termos até à extinção”.

Do confronto de ambas as redacções resulta que o legislador, por certo sensibilizado pelas dificuldades económicas que afligem a generalidade das famílias e das empresas, entendeu flexibilizar o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias em cobrança coerciva, designadamente no que respeita às condições de que depende o seu incumprimento, cuja declaração determina a prossecução da execução, que está suspensa enquanto o plano prestacional estiver em vigência.

Assim, contrariamente ao que sucedia antes, em que a falta de pagamento de uma só prestação determinava sem mais a perda do direito ao pagamento em prestações, com o consequente vencimento imediato das prestações seguintes, de acordo com a Lei do Orçamento do Estado para 2010 o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias apenas se considera incumprido quando se verifique a falta de pagamento de três prestações sucessivas, ou de seis interpoladas, e desde que o contribuinte não proceda ao pagamento das prestações incumpridas no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito.

A nova redacção dada ao n.º 1 do art. 200º do CPPT incorpora uma relevante inovação, qual seja a possibilidade de ser paga uma prestação sem que se mostrem pagas prestações que se venceram anteriormente. Só assim se explica a referência que ora é feita a falta de pagamento de prestações interpoladas e que a notificação para o pagamento das prestações incumpridas seja referida quer às prestações seguidas quer às interpoladas.»

Ou seja, como aponta o MP, a interpretação que a recorrente Fazenda Pública reclama para o n.º 1 do art. 200º [de que, por a 1ª prestação ter vencido em 31/3/2011 e a executada ter feito apenas dois pagamentos (em 31/5/2011 e 11/8/2011), estes devem ser imputados às 1ª e 2ª prestações (vencidas em 31/3 e 30/4), pelo que, desde a data do vencimento da 2ª prestação (30/4/2011) até à data do seu efectivo pagamento decorreram mais de três meses] só poderia ter sustentação se a lei em vez de falar em falta de pagamento sucessivo fizesse referência a prestações vencidas; além de que, tal interpretação, a ser aceite, teria como consequência a restrição da aplicação da norma de forma manifestamente excessiva, retirando-lhe aplicabilidade prática, no que concerne à existência de seis prestações interpoladas em falta. O que, manifestamente, conduziria a uma interpretação em desconformidade com os critérios enunciados no art. 9º do CCivil: a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Concluindo-se, pois, que, de acordo com a previsão normativa constante da actual redacção do n.º 1 do art. 200º do CPPT, o que nela releva é a data dos pagamentos efectuados e o período durante o qual não é feito nenhum pagamento, sendo irrelevante a forma como os pagamentos são imputados na dívida ou que prestações estão vencidas, temos também de concluir que, assim sendo, a interpretação que a recorrente faz deste normativo não cabe na letra da lei nem no espírito do legislador.

4.2. Com efeito evolvendo aos autos, constata-se que o entendimento da Fazenda Pública é o de que, existindo prestações não pagas, os pagamentos efectuados na data de vencimento de prestações seguintes (ou em qualquer outra data seguinte) são de imputar (como igualmente considerou o órgão de execução fiscal), às prestações em falta, ao invés de serem considerados como pagamento da prestação que se vence nessa data. Isto é, no caso dos autos, o pagamento efectuado pela executada em 31/5/2011 corresponderia à 1ª prestação (vencida em Março) e o pagamento efectuado em 31/8/2011, corresponderia à 2ª prestação (vencida em Abril). Daí que, neste entendimento, se mostrem vencidas e não pagas todas as subseqüentes prestações.



Todavia, por um lado, nem a sentença julgou provada tal imputação relativamente a esses pagamentos efectuados (antes tendo, apenas, julgado provado — cfr. os n.ºs. 6 e 7 do Probatório e os docs. de fls. 21 e 22 — que em 31/5/2011 a executada efectuou o pagamento de uma prestação mensal no valor de € 11.749,90 e em 31/8/2011 efectuou o pagamento de uma prestação mensal no valor de € 11.930,49), nem, por outro lado, se entende que a actual redacção do n.º 1 do art. 200º do CPPT contemple tal interpretação: como se disse, segundo o disposto nesse normativo, a correspondência entre as prestações e os pagamentos deve ser feita de acordo com a respectiva data de pagamento, relevando quer esta data quer o período durante o qual não é feito nenhum pagamento, mas sendo irrelevante a forma como os pagamentos são imputados na dívida ou que prestações estão vencidas.

E, perante o exposto, havemos de concluir pela improcedência das Conclusões do recurso da Fazenda Pública. <sup>(1)</sup>

Em suma, ao concluir pela ilegalidade do acto reclamado por este ter considerado que se verificava preenchido o pressuposto (previsto no n.º 1 do art. 200º do CPPT) substanciado na falta de pagamento sucessivo de três prestações, a sentença recorrida não sofre do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa, pelo que deve ser confirmada.

#### DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

---

(1) Diferentemente, embora, do que se decidiu no supra citado acórdão de 18/1/2012, no proc. n.º 1196/11, no qual, como ali se exara, a factualidade aí provada impediu a solução jurídica ora afirmada (como o acórdão bem salienta, o sentido da decisão então proferida deveu-se à circunstância de ter sido julgado provado (em 1ª instância) que estavam por pagar as prestações correspondentes aos meses de Maio, Junho e Julho, ou seja, três prestações sucessivas, pelo que ficara o STA impedido de pôr em causa tal factualidade, com a qual as partes se conformaram).

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

Processo n.º 562/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: SM - Empreendimentos Imobiliários, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. “SM - Empreendimentos Imobiliários, SA”, com os demais sinais nos autos, após o seu pedido de esclarecimento constante de fls. 388 e segs., veio pedir a reforma do acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 28.09.2011, ao abrigo do disposto no artº 669º, n.º 2, alínea b) do CPC, invocando o seguinte:

A recorrente Fazenda Pública restringiu o objecto do seu recurso à questão da violação do direito de audição prévia antes da liquidação.

Porém, a sentença recorrida entendeu que a liquidação relativa a juros compensatórios não se encontrava fundamentada, pelo que deveria a mesma ser anulada.

Ora, não tendo a decisão recorrida sido posta em causa, nessa parte, deve a mesma manter-se.

O acórdão deste STA revogou a decisão recorrida “in totum” sem excepcionar a questão da anulação dos juros compensatórios que havia sido decidida pela sentença com trânsito em julgado.

Constam do processo elementos que por si implicavam necessariamente decisão diversa.

Pelo exposto, pretende a recorrida que o acórdão declare que a sentença fica revogada, excepto na parte em que esta se pronunciou sobre a ilegalidade dos juros compensatórios.

Vejamos então se o pedido de reforma procede.

2. Dispõe o artº669º, n.ºs 1 e 2, do CPC:

“1 - Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos;

b) A sua reforma quanto a custas e multa.

2 - Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) *Constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida*”.

Conforme abundantemente afirmado por este Supremo Tribunal, a reforma ao abrigo do n.º 2, alínea b) deste artigo só tem lugar quando esse erro for evidente, patente e virtualmente incontroverso.

No caso dos autos, o recurso estava limitado à parte da sentença que decidiu sobre a violação do direito de audição prévia.

Os recursos têm por objecto apenas as questões suscitadas pelas partes, no caso aquela questão. E só sobre essa questão este Supremo Tribunal se debruçou, pelo que a decisão só esta questão podia abranger. Deste modo, não há que reformar a decisão, ao abrigo da citada norma do artº 669º, uma vez que nenhum lapso manifesto foi cometido.

É certo que a decisão do juiz recorrido de apreciar a ilegalidade dos juros, depois de já ter concluído pela ilegalidade da liquidação, pode a vir originar um problema futuro que é o de saber se, mantendo-se o acto tributário após trânsito da decisão judicial, serão devidos os juros compensatórios. Mas essa é uma questão que este Supremo tribunal não foi chamado a decidir, pelo que não tem que sobre ela se pronunciar.

Deste modo concluiu-se que o pedido de reforma improcede.

Nestes termos e pelo exposto, indefere-se o pedido de reforma.

Custas do incidente pela recorrida.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Taxa de Justiça. Oposição.*

### Sumário:

*A taxa de justiça devida pela instauração, em Junho de 2010, de processo de oposição a execução fiscal pendente no Serviço de Finanças desde o ano de 2004 deve ser determinada de acordo com o Regulamento das Custas Processuais e a Tabela II-A aprovada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, pelo que tendo o oponente autoliquidado a taxa de justiça ao abrigo do Código das Custas Judiciais, por montante inferior àquele que resultaria da aplicação daquele Regulamento, encontra-se legitimada a recusa da petição inicial face ao disposto no n.º 2 do artigo 150.º-A e na alínea f) do artigo 474.º, ambos do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 591/11-30.

Recorrente: Transteotónio — Transportes de Aluguer, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1. TRANSTEOTÓNIO – TRANSPORTES DE ALUGUER, LDA**, com os demais sinais dos autos, interpõe o presente recurso jurisdicional da decisão proferida pela Meritíssima Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a reclamação deduzida contra o acto de recusa de recebimento da petição inicial de oposição apresentada no decurso do ano de 2010 pela secretaria judicial por falta de junção de documento comprovativo da prévia liquidação de taxa de justiça de acordo com a Tabela II do Regulamento das Custas Processuais.

**1.1.** As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1. A oponente, inconformada com a recusa pela secretaria da petição inicial de oposição apresentou reclamação, pugnando pelo recebimento da mesma, alegando, para o efeito e em síntese, que liquidou a taxa de justiça de acordo com a tabela I do RCP, uma vez que a oposição à execução fiscal corresponde aos embargos de executado na execução comum, funcionando como uma verdadeira contestação à acção executiva e não como instância distinta desta.

2. O Despacho Saneador/Sentença, julgou improcedente a reclamação da oponente e manteve a decisão da secretaria de recusa de recebimento da petição inicial, ao abrigo do disposto no art. 474º, alínea f) e g), do CPC, aplicável ex vi do art. 2º, alínea e), do CPPT, é pois desta decisão que vem o presente recurso interposto.

3. A execução fiscal (processo principal) à qual a oposição apresentada corre por apenso, data do ano de 2004, conforme, aliás, decorre do seu próprio n.º de processo: 2070200401004468.

4. A recorrente, juntamente com a petição inicial, juntou o DUC ref.º 702 680 008 882 983, respeitante ao pagamento da taxa de justiça inicial, ao abrigo do C.C.J., D.L. 324/2003. Dúvidas não existem que, até ao dia 20/04/2009 - data da entrada em vigor do Regulamento das custas processuais, os processos tributários, no que a custas respeita, têm sido regulados pelo Código das Custas Judiciais.

5. Dispõe o art.º 27º, nº1 do DL 34/2008, de 26/2, com a redacção que lhe foi dada pela Lei 64-A/2008, de 31/12, regula, justamente, a aplicação no tempo do Regulamento, que prescreve o seguinte *“Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, as alterações às leis de processo e o Regulamento das Custas processuais, aplicam-se apenas aos processos iniciados a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei, respectivos incidentes, recursos e apensos”* - sublinhado nosso.

6. Nos termos do estatuído no n.º 1 do art.º103.º da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza judicial.

7. De acordo com o disposto no n.º1 do art.º151.º do CPPT *“Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal.”*

8. O processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual tributário tipificado no art.º 203.º e seguintes do CPPT, o qual concretiza o direito de resistência constitucionalmente previsto no art.º 103º, nº3 da CRP.

9. No que a custas respeita, a oposição à execução fiscal prevista no art.º 203.º e seguintes do CPPT não pode ser considerada formalmente autónoma da execução fiscal, não constituindo, por isso, a introdução em juízo de um novo processo.

10. *“I - A oposição à execução fiscal corresponde aos embargos de executado na execução comum, funcionando como uma verdadeira contestação à acção executiva e não como instância distinta da desta. II - Tanto no CPC (arts 175 e segs.) como no CPT (arts 285 e segs.) se regulou a oposição numa das secções do título dedicado à execução fiscal e se configurou a mesma como um incidente desta, a processar por apenso”*- Ac. S.T.A., n.º 019280, de 19 de Fevereiro 1997.

11. Como nos diz o Ilmo. Cons. Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado - Volume II, 2007, pág. 312, *“a oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente, como vem entendendo o STA.”* Nesse sentido, decidiram, entre outros, os Acs. do STA de 29-6-94, recurso n.º 18025, AP-DR de 23-12-96, página 1993; de 29-11-95, recurso n.º 19096, AP-DR de 14-11-97, página 2788; de 20-12-95, recurso n.º19094, AP-DR de 14-11-97, página 3039;

12. Veja-se ainda decisão proferida pelo tribunal “a quo” a 7 de Outubro de 2009 *“Aplica-se, assim, a contrario sensu, ao caso, o regime vigente para o processo principal, ou seja o do CCJ, como vem alegado, não havendo lugar à aplicação da lei nova, quer do CPC quer do RCP, e, por conseguinte, a taxa de justiça paga não é inferior à devida segundo a lei aplicável”*.

13. No mesmo sentido decidiu o douto Ac. do STA, processo n.º 01077/99, de 20/01/2010, embora relativamente à reclamação de decisões do órgão de execução fiscal, sumariado nos seguintes termos: *«A dependência estrutural da “reclamação” prevista nos art.ºs 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário em relação à própria execução final obsta a que a instauração da “reclamação”, para efeitos de taxa de justiça inicial, seja equiparada à introdução em juízo de um processo novo. II — Assim, atendendo ao disposto no art.º 27.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei nº34/2008, de 26 de Fevereiro (na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), é aplicável à determinação da taxa de justiça inicial devida, não o disposto neste diploma, que entrou em vigor no passado dia 20 de Abril, mas o disposto no Código das Custas Judiciais.»*, in www.dgsi.pt.

14. A oposição ora apresentada corre por apenso a uma execução fiscal datada do ano de 2008, pelo que lhe é aplicável ao pagamento das custas o C.C.J. e não o R.C.P.

15. O DUC apresentado juntamente com a petição inicial foi o correcto visto ter sido emitido ao abrigo do C.C.J.

16. Ao decidir como decidiu o douto Despacho Saneador/Sentença violou o disposto nos arts. 27º, nº1 do DL 34/2008 de 26/2, na redacção que lhe foi dada pela Lei 64-A/2008, de 31/12, 175º e seguintes do CPC, 203.º, 203.º, 276.º, 285.º e seguintes CPPT, 103.º, nº1 da LGT.

Termos em que, e nos do muito douto suprimento de V. Exas., Senhores Juizes, pede seja concedido provimento ao recurso, anulando-se a dita sentença proferida em primeira instância, e em consequência admitindo a Oposição à execução. Desse modo se fará JUSTIÇA.

**1.2.** A Recorrida não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso com a seguinte fundamentação:

*«Está posto em causa o decidido que julgou improcedente a reclamação da recusa da dita oposição, ocorrida a 24-6-2010 (fls. 12).*

*Acresce que, sendo duvidoso à data em que entrou em vigor o Regulamento de Custas Processuais (R.C.P.), na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, o entendimento a dar quanto à aplicação no tempo ao novo regime de custas em caso de oposição a execução fiscal, face ao previsto nos seus arts. 26.º e 27.º n.º 1, de que, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/08, de 31-12, resulta que entrou em vigor a 1-1-2009, sendo aplicável aos processos desde então iniciados e ainda aos incidentes relativos a processos findos.*

*Segundo alteração que foi introduzida ao art. 97.º n.º 1 alínea p) do C.P.P.T., pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, a oposição, os embargos de terceiro e outro incidentes estão compreendidos no “processo judicial tributário”, do que parece manifestamente resultar, pelo menos, quanto à primeira, que o novo regime é de lhe aplicar, pois o processo de execução fiscal decorre perante os competentes serviços da administração fiscal - cfr. ainda arts. 149.º e 150.º do C.P.P.T.*

*Assim, veio a confirmar-se o decidido no acórdão do S.T.A. de 20/01/10 (proc. 1077/09), pelo acórdão de 24/02/11 (proc. 1008/10), o qual, aliás, alterou anterior entendimento em contrário, conforme consta do respectivo teor acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

*Aliás, a oposição foi recusada “sem prejuízo do disposto no art. 476º CPC”, o que se afigura determinante para salvaguardar o direito constitucional de resistência que se invoca.*

*Parece, pois, de confirmar o decidido que julgou improcedente a reclamação da recusa da dita oposição, sendo o recurso de improceder.»*

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

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

*«A questão aqui a decidir reduz-se a saber se a petição recusada é uma acção ou uma oposição à penhora.*

*Nesta matéria, e salvo melhor entendimento, julgo tratar-se de uma oposição à penhora, quer pela natureza intrínseca desta acção quer pelo facto de o Código das Custas Judiciais, no seu artigo 73.º-E, n.º 1, alínea h) dispor que as questões relativas a execuções fiscais que sejam da competência dos tribunais tributários de 1ª instância têm uma redução de metade da taxa de justiça.*

*O art. 103º, da LGT atribui ao processo de execução fiscal natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior.*

*Este normativo revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial.*

*Assim, devendo a execução fiscal ser considerado um processo de natureza judicial, tem de entender-se que ele já está na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que corre termos perante as autoridades administrativas pelo que deverão considerar-se susceptíveis de reclamação todos os actos que seriam susceptíveis de recurso jurisdicional se a decisão fosse proferida por um juiz.*

*Assim, como bem entendeu a secretaria a taxa de justiça deverá ser calculada de acordo com a tabela II do RCP, como oposição à penhora.*

**DECISÃO**

*Pelo exposto, julgo improcedente a reclamação da oponente e mantenho a decisão da secretaria de recusa de recebimento da petição inicial, ao abrigo do disposto no art. 474º, alínea f) e g), do CPC, aplicável ex vi do art. 2.º, alínea e), do CPPT.»*

**3.** A questão que no presente recurso jurisdicional se coloca é a de saber se a decisão recorrida fez correcto julgamento quando julgou que a taxa de justiça devida pela instauração, em Junho de 2010, de processo de oposição a execução fiscal pendente no Serviço de Finanças desde o ano de 2004 deve ser determinada de acordo com o Regulamento das Custas Processuais e a Tabela II-A aprovada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, tendo em conta que o Oponente, ora Recorrente, discorda dessa decisão e advoga que o regime jurídico das custas aplicável é o previsto no Código das Custas Judiciais.

Com efeito, na óptica do Recorrente, a oposição não constitui um processo formalmente autónomo da respectiva execução fiscal, não representando, por isso, a introdução em juízo de um novo

processo judicial, pelo que o elemento relevante para a determinação da taxa de justiça devida é a data da instauração do processo principal, ou seja, do processo de execução fiscal; e uma vez que este foi instaurado em 2004, a taxa de justiça pela dedução de oposição deve ser calculada nos termos do Código das Custas Judiciais, pois que o Regulamento das Custas Processuais só se aplica aos processos iniciados a partir da sua entrada em vigor, em 20/04/2009.

Vejamos.

Apesar de ser inquestionável que o Regulamento das Custas Processuais se aplica somente aos processos iniciados a partir de 20 de Abril de 2009 (cfr. artigo 27.º, n.ºs 1 e 2, do Dec. Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) e que o Código das Custas Judiciais se aplica aos processos iniciados antes dessa data, o certo é que, sempre com o devido respeito por contrária opinião, nenhum reparo nos merece a fundamentação expendida na decisão recorrida.

Na verdade, como se deixou explicado no acórdão que esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 24 de Fevereiro de 2011, no Processo n.º 01008/10, e no qual teve intervenção a presente Relatora, «Relativamente à execução fiscal, na oposição que a esta seja deduzida apenas se verifica, em relação àquela, uma dependência resultante da conexão entre ambas, que não retira à oposição a natureza de meio processual autónomo face ao processo de execução, desde logo porque, ao contrário da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, nem sequer é processada nos próprios autos de execução. Caindo, portanto, na alçada do disposto no n.º 2 do art. 1º do RCP, pois que o conceito de autonomia aí vertido «tem a ver com a estrutura das espécies processuais que lhes confere individualidade susceptível de servir de base de sujeição a custas» (Salvador da Costa, Regulamento das Custas Processuais, Anotado e Comentado, 2ª ed. 2009, pag. 134).

Decidiu-se, aliás, (embora a propósito de questão atinente ao pagamento de custas por parte da Fazenda Pública) no ac. de 22/10/2008, rec. n.º 0660/08, desta Secção do STA, o seguinte: «... o processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual tributário absolutamente tipificado na lei, sendo da execução formalmente autónomo - cfr. arts. 97º, 1, o) e 203º e ss. do CPPT (acórdão do STA de 9/7/2003 (rec. n.º 922/03)). Ou seja: o processo de oposição é autónomo do processo de execução fiscal, embora dele dependente (...).

Um entendimento idêntico parece ser perfilhado por Jorge de Sousa (CPPT, anotado e comentado, I volume, 2006...). Este autor, comentando o art. 4º do DL n. 433/99 e acerca do início da vigência do CPPT, escreve: «À face deste art. 4º, fazendo-se depender a aplicação do novo Código do momento da instauração do processo, deveria entender-se que seria aplicável este diploma sempre que se estivesse perante um processo autónomo, como tal no código qualificado, mas já não quando se estivesse perante um incidente processual, mesmo que tivesse tramitação em separado. «Assim, relativamente aos processos judiciais que têm tramitação autónoma, mas estão conexionados com outros (como é o caso dos de oposição à execução fiscal ou de execução de julgado) deveria atender-se ao momento da instauração do próprio processo dependente».

E neste mesmo sentido pode ver-se, ainda, o citado autor, quando escreve: «O processo de oposição à execução fiscal tem função de contestação à pretensão do exequente, formulada no processo de execução fiscal. No entanto, a autonomia do processo de oposição, estruturado como uma acção contra a pretensão do exequente, conduz a que o oponente deva ser considerado como “autor” e não como “réu” (...)» ou que «Relativamente aos processos de execução fiscal e processos autónomos deles derivados (oposição, embargos de terceiro, reclamações de créditos, reclamações de actos administrativo) não é claro o alcance daquela expressão, pois os processos de execução são iniciados nos serviços da administração tributária, antes da entrada em tribunal. Parece dever utilizar-se na interpretação de tal expressão o critério que veio a ser adoptado pelo STA relativamente à mesma expressão «processos instaurados» utilizada no art. 4º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT.

Segundo essa jurisprudência, deveria entender-se que relativamente a incidentes processados no próprio processo de execução fiscal deveria atender-se à data da instauração desse processo, atenta a sua natureza judicial, mesmo na fase que corre perante as autoridades administrativas (art. 103º, n.º 1, da LGT). Porém, relativamente aos processos autónomos derivados de processos de execução fiscal, em face da sua natureza de processos autónomos, deveria atender-se à data da instauração do próprio processo autónomo (oposição, embargos de terceiro, reclamação de créditos ou reclamação de actos.)» (cfr. o autor citado, CPPT anotado e comentado, 5ª ed., volume II, anotação 7 ao artigo 264º, pag. 629 e anotação 14 ao art. 292º, pag. 856 e 857, respectivamente).

E em face do exposto, é, assim, de concluir que o processo de oposição à execução fiscal é um meio processual autónomo (regido por normas adjectivas próprias) relativamente ao processo de execução fiscal, apesar de dependente desta.».

Bem diferente é o caso da reclamação judicial de actos praticados na execução pelo órgão da execução fiscal, prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT, que configura um meio processual regido por normas adjectivas muito diversas do processo de oposição, constituindo uma fase processual

própria do processo executivo, inscrevendo-se no normal desenvolvimento deste e detendo, por força disso, uma verdadeira dependência estrutural relativamente a esse processo, não representando um novo processo judicial como bem se deixou explicado em diversos acórdãos proferidos por este Supremo Tribunal, designadamente em 20/01/2010 e em 30/11/2010, nos processos n.º 01077/09 e n.º 0641/10, não colhendo, assim, para o processo de oposição o entendimento ali vertido.

Assim sendo, como julgamos que é, deve ser confirmada a decisão recorrida, pois que ao processo de oposição instaurado em Junho de 2010 é aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 7º do Regulamento das Custas Processuais e a Tabela II-A aprovada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e visto que o oponente autoliquidou a taxa de justiça ao abrigo do Código das Custas Judiciais, por montante inferior àquele que resultaria da aplicação daquele Regulamento, encontra-se legitimada a recusa da petição inicial face ao disposto no n.º 2 do artigo 150.º-A e na alínea f) do artigo 474.º, ambos do Código de Processo Civil.

Tal não impede, porém, a Oponente de apresentar, no prazo de 10 dias, nova petição inicial acompanhada do documento comprovativo da taxa de justiça inicial devida, considerando-se, nesse caso, a oposição deduzida na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo, em conformidade com o disposto no artigo 476.º do Código de Processo Civil.

A decisão recorrida não merece, pois, censura, im procedendo todas as conclusões da alegação de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *João Valente Torrão*.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Contribuição especial. EPUL. Isenção. Empresa pública. Revogação.*

### Sumário:

- I — *A EPUL é uma empresa pública criada antes da vigência do Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril, pelo que lhe é aplicável o regime previsto no seu artigo 34.º de que «as empresas públicas serão sujeitas a tributação directa e indirecta nos termos gerais», já que não se enquadra em qualquer das situações aí previstas e o artigo 49.º, n.º 1, deste diploma implica a revogação, decorridos 120 dias após a sua entrada em vigor, de todas as normas estatutárias de empresas públicas incompatíveis com os princípios nele consagrados.*
- II — *Entre as normas revogadas pelo Decreto-Lei n.º 260/76, inclui-se o artigo 51.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 613/71, de 31 de Dezembro, que confere à EPUL «isenção de contribuições, impostos, taxas, custas judiciais, emolumentos, licenças administrativas e demais imposições de que beneficia a C.M.L, nos mesmos termos desta».*

Processo n.º 615/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: EPUL — Empresa Pública de Urbanização de Lisboa.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – EPUL – EMPRESA PÚBLICA DE URBANIZAÇÃO DE LISBOA impugnou no Tribunal Tributário de Lisboa o despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto que indeferiu um pedido de anulação da liquidação de contribuição especial, prevista no DL n.º 43/98, de 3 de Março.

Aquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que se julgou hierarquicamente incompetente.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

*I – A EPUL é uma empresa pública regida por Estatuto aprovado pelo DL n.º 613/71 de 31 de Dezembro. Por sua vez as empresas públicas são reguladas pelo DL n.º 558/98 de 17 de Dezembro que dispõe que estas estão sujeitas a tributação directa e indirecta, nos termos gerais.”*

*II – A Contribuição Especial criada pelo DL n.º 43/98 de 3 de Março tem como pressuposto a valorização substancial dos prédios rústicos e terrenos de construo das áreas envolventes, pelos investimentos efectuados ou a efectuar para a realização de CRIL, CREL, CRIP, CREP e respectivos acessos, da travessia ferroviária do Tejo, troços ferroviários complementares, extensões do metropolitano de Lisboa e a concretização de sistemas ferroviários ligeiros, que beneficia os seus proprietários e para o qual estes não contribuíram, sendo esse acréscimo de valorização, que é objecto da tributação é, pois, uma prestação exigida aos particulares em virtude de uma vantagem que lhes advém de uma actividade administrativa que não lhes sendo especialmente dirigida, lhes conferiu uma vantagem acrescida na utilização de bem (ou bens) do domínio público.*

*III – A contribuição especial incide, pois, sobre os titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra não está prevista qualquer isenção pessoal no respectivo diploma.*

*IV – Estabelece contudo, o artº 40 do referido DL que a contribuição especial criada nos termos do referido diploma constitui receita do Estado e que será transferido, anualmente, para os municípios em que for cobrada, um determinado montante conforme n.ºs. 2 e 3 do referido artigo.*

*V – A Lei das Finanças Locais no artº 33º n.ºs, 1 e 3 estabelece que os municípios gozam do regime de isenção do pagamento dos impostos devidos aos municípios e freguesias. Conjugando com o art. 16º conclui-se que os impostos devidos aos municípios e freguesias são os que aí se encontram discriminados. Isto é: São impostos devidos aos municípios os que constituem receitas dos municípios.*

*VI – Não se encontra, contudo, elencada a Contribuição Especial, porque esta é uma receita do Estado, conforme vem estabelecido no DL n.º 43/98 de 3 de Março, e o argumento de que no art. 4º do DL n.º 43/98 se encontra prevista uma transferência de parte do valor cobrado para os municípios não tem qualquer relevância para qualificar a Contribuição Especial como um dos impostos devidos aos municípios.*

*VII – O IRS, o IRC e o IVA, são receitas do Estado. A Lei das Finanças Locais, no seu art. 5.º prevê uma afectação financeira equivalente a 33% de média aritmética simples da receita proveniente dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e sobre o Valor Acrescentado IVA), às autarquias locais, contudo por força dessa afectação não lhes é conferida a isenção desses impostos.*

*VIII – As isenções fiscais, são de natureza excepcional relativamente à tributação-regra, visto contrariarem o principio da generalidade e “... a natureza excepcional das normas que regulam os beneficias fiscais em sentido técnico, tem ainda, portanto, interesse em matéria de interpretação, pois, nestes casos, não é permitida a integração analógica apenas porque, havendo lacuna da norma beneficiante excepcional, cai-se automaticamente, na regra, que é a tributação.” (Nuno de Sá Gomes, in Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, CTF n.º 359, pag. 84).*

*IX – Sendo certo que se na isenção fiscal é produzido o facto tributário, o cumprimento da obrigação tributária é contudo dispensado pela norma de isenção – delimitação negativa da incidência. Todas as isenções fiscais têm, pois, que ser estabelecidas por lei.*

*X – E não há norma que conceda a isenção da Contribuição Especial quer à Câmara Municipal de Lisboa, quer à EPUL*

*XI – Porque decide em sentido oposto ao regulado nos n.º 2 do artº 103º da CRP, do D. L. n.º 43/98 de 3 de Março e do artº 33º da Lei 42/98 de 6 de Agosto, sofre do vício de violação de lei, por violação concreta destas normas.*

*Nestes termos e nos mais de direito e com o douto suprimento de Vs. Exas., deve ser concedido provimento ao recurso, a decisão recorrida, na parte em que julgou procedente a impugnação, ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação totalmente improcedente.*

**PORÉM VEXAS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA**

A Recorrida contra-alegou, concluindo nos seguintes termos:

*1 - Estabelece o n.º 1, do artº. 51º, do D. L. 613/71 de 31/12, que aprovou o Estatuto da ora Recorrida, o seguinte:*

*“A EPUL goza de isenção de contribuições, impostos, taxas, custas judiciais, emolumentos, licenças administrativas e demais imposições de que beneficia a C. M. L., nos mesmos termos desta”,*

*2 - E consoante decorre do seu Estatuto, é inequívoco o facto de a ora Recorrida se encontrar, relativamente ao pagamento de contribuições, impostos e taxas, equiparada à Câmara Municipal de Lisboa, a qual é sua accionista única.*

*3 - Estabelece o n.º 3, do artº 33º, da Lei das Finanças Locais que “Os municípios e freguesias gozam do mesmo regime de isenção de pagamento de todos os impostos, taxas, emolumentos e encargos de mais valias de que goza o Estado”.*

4 - Encontrando-se o Estado isento do pagamento da presente contribuição especial, dado que é uma receita do mesmo, e sendo a CML destinatária, em parte da referida contribuição especial, é óbvio que esta, se encontra, de igual modo, isenta do pagamento da mesma contribuição.

5 - Em consequência, também a ora Recorrida beneficia da isenção do pagamento da contribuição exigida pela Recorrente, consoante decorre expressamente do disposto no art.º 51.º, n.º 1 do seu Estatuto.

6 - É manifesta a intenção do legislador, ao redigir o preceito legal do Estatuto da ora Recorrente, no sentido de não fazer pagar à EPUL o que a Câmara Municipal de Lisboa também não paga.

7 - Se é a própria C. M. L. que recebe parte da contribuição especial em causa, a qual constitui para a mesma uma receita, é óbvio que, ainda que não se encontrasse isenta, no que se não concede, não pagaria a referida contribuição.

8 - Também a ora Recorrida não tem a de pagar, nos mesmos termos da C. M. L. e por força do disposto no n.º 1, do art.º 51º, do seu Estatuto,

9 - Por douda sentença, proferida pela 2 Unidade Orgânica, do Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 24 de Setembro de 2010, foi a ora Recorrente condenada no pedido de anulação da liquidação impugnada pela ora Recorrida.

10 - Considerou e bem o douto Tribunal a quo que «a impugnante está isenta da contribuição especial prevista no DL n.º 43/98 de 03/03, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 51º do DL 613/71 de 31/12 e nessa medida a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, devendo portanto, ser anulada.»

Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a sentença que condenou a ora Recorrente no pedido de anulação da liquidação impugnada pela ora Recorrida, na sua íntegra.

V. Exas. farão a costumada JUSTIÇA!

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

1. A EPUL - Empresa Pública de Urbanização de Lisboa goza de isenção de contribuições e impostos nos mesmos termos de que beneficia a CML (art. 51º dos Estatutos da EPUL, aprovados pelo DL n.º 613/71, 31 Dezembro)

Esta similitude do regime de isenções está em consonância com a prossecução do objecto social da EPUL: desenvolvimento da acção municipal no estudo e na execução de empreendimentos urbanísticos (art. 1.º do Estatuto)

Os municípios gozam do mesmo regime de isenção de pagamento de todos os impostos, taxas, emolumentos e encargos de mais-valias de que goza o Estado; este encontra-se isento do pagamento de todos os impostos devidos aos municípios, com excepção da contribuição autárquica incidente sobre edifícios não afectos a actividades de interesse público (art. 33º n.ºs 1 2 e 3 Lei n.º 42/98, 6 Agosto – LFL vigente na data do facto tributário)

A contribuição especial prevista no DL no 43/98, 3 Março (incidente sobre o aumento de valor dos prédios rústicos e dos terrenos para construção situados na área de intervenção de obras públicas de envergadura identificados no diploma) constitui receita do Estado, embora com transferência para os municípios abrangendo as freguesias onde se situam os imóveis sujeitos à contribuição especial de um montante equivalente a 30% daquele receita (art. 4º n.ºs 1 e 2 DL n.º 43/98, 3 Março)

Da conjugação destas normas resulta a isenção de pagamento da contribuição especial pretendida pela EPUL

2. A circunstância de a contribuição especial não integrar o elenco dos impostos devidos aos municípios (na medida em que beneficiários das respectivas receitas) não pode ter o efeito pretendido pela recorrente de exclusão do benefício da isenção.

As normas constantes do art. 33º n.º 1 e n.º 3 Lei n.º 42/98, 6 Agosto, são simétricas e devem ser interpretadas conjugadamente, com o sentido de que:

– o Estado está isento do pagamento dos impostos devidos aos municípios (art. 16º alínea a) do diploma citado)

– os municípios estão isentos do pagamento de todos os impostos devidos ao Estado (impostos que constituam receitas do Estado)

A única exclusão relevante está contemplada na norma excepcional constante do art. 33º n.º 2 Lei n.º 42/98, 6 Agosto)

A disposição genérica constante do art. 36º Lei n.º 58/98, 18 Agosto – Lei das empresas municipais, intermunicipais e regionais (as empresas públicas estão sujeitas a tributação directa e indirecta nos termos gerais) não prevalece sobre a norma especial constante do art. 51º dos Estatutos da EPUL, aprovados DL n.º 613/71, 31 Dezembro.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.



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

A) A impugnante é uma empresa pública.

B) O Estatuto da impugnante foi aprovado pelo DL 613/71 de 31/12.

C) Em 07/03/2001 foi emitida a licença de construção referente ao prédio sito na Rua Prisma Monteiro, n.º 12-A a 22B (lote 13).

D) No âmbito do processo n.º 4/02 foi liquidado à impugnante o montante de 14.277,76€ referente a contribuição especial liquidada ao abrigo do DL n.º 43/98 de 03/03 pela emissão da licença de construção referida na alínea anterior.

E) A impugnante apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação.

F) Em 23/01/2007 foi proferido despacho pelo Director de Finanças Adjunto que indeferiu a reclamação graciosa.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a Impugnante EPUL – EMPRESA PÚBLICA DE URBANIZAÇÃO DE LISBOA está isenta da Contribuição Especial prevista no DL n.º 43/98, 3 Março, devida pela valorização dos imóveis beneficiados com a realização da CRIL, CREL, CRIP, CREP, travessia ferroviária do Tejo, troços ferroviários complementares, extensões do metropolitano de Lisboa e outros investimentos.

O suporte legal para a referida isenção é a norma do art. 51.º, n.º 1, dos Estatutos da EPUL, aprovados pelo DL n.º 613/71, de 31 de Dezembro, em que se estabelece que «a E.P.U.L. goza de isenção de contribuições, impostos, taxas, custas judiciais, emolumentos, licenças administrativas e demais imposições de que beneficia a C.M.L, nos mesmos termos desta».

Nos termos dos referidos Estatutos, a EPUL é «*é uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, e constitui uma empresa pública destinada a auxiliar e desenvolver a acção municipal no estudo e na execução de empreendimentos urbanísticos*».

Trata-se, assim, de uma empresa pública criada pelo Governo e não por qualquer por município, associação de municípios ou região administrativa e não lhe é atribuída a natureza de «*empresa municipal*», pelo que não lhe é aplicável o regime previsto na Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto, que regula as condições em que os municípios, as associações de municípios e as regiões administrativas podem criar empresas dotadas de capitais próprios, embora aplicável «*às empresas municipais já constituídas*» (art. 42.º) <sup>(1)</sup>.

Por outro lado, embora, em regra, a EPUL prossiga as suas atribuições na área do concelho de Lisboa (art. 2.º, n.º 1, do Estatuto aprovado pelo DL n.º 613/71), a sua actividade não está confinada àquele concelho, pois está legalmente prevista a possibilidade de, com autorização do Governo, ser-lhe confiada a realização de estudos urbanísticos ou de obras de urbanização ou de renovação urbana em quaisquer outras áreas, nas condições que vierem a ser acordadas entre a Câmara Municipal de Lisboa, a empresa e a outra ou outras autarquias interessadas (n.º 2 do mesmo artigo).

As bases gerais das empresas públicas criadas pelo Estado, como é o caso da EPUL, foram estabelecidas pelo DL n.º 260/76, de 8 de Abril (art. 1.º), em que se estatui que «*as empresas públicas serão sujeitas a tributação directa e indirecta nos termos gerais, salvo as referidas no n.º 2 do artigo 3.º, as quais poderão ser submetidas por lei ou pelos respectivos estatutos a regimes fiscais próprios*» (art. 34.º do mesmo diploma).

As empresas públicas referidas no n.º 2 do art. 3.º deste diploma, são as «*que explorem serviços públicos, assegurem actividades que interessem fundamentalmente à defesa nacional ou exerçam a sua actividade em situação de monopólio*», o que não é o caso da EPUL, que se destina «*a auxiliar e desenvolver a acção municipal no estudo e na execução de empreendimentos urbanísticos*».

Por outro lado, no art. 49.º, n.º 1, deste Decreto-Lei n.º 260/76, impõe-se às empresas públicas existentes o dever de no prazo de cento e vinte dias, adaptarem os respectivos estatutos aos princípios consagrados neste diploma, com excepção, inicialmente, do Banco de Portugal, das instituições bancárias, parabancárias e seguradoras (n.º 1), e das empresas públicas que tenham funções de supervisão de outras empresas públicas ou de sociedades participadas pelo sector público, bem como as que exerçam a sua actividade no domínio da comunicação social, que poderão conter adaptações requeridas pela sua especial natureza (n.º 2 do mesmo artigo). <sup>(2)</sup>

Não se inserindo a EPUL em qualquer destas excepções, transcorrido o prazo de 120 dias referido no art. 49.º, n.º 1, do DL n.º 260/76, passou a ser-lhe aplicável o referido princípio de sujeição das empresas públicas a tributação directa e indirecta nos termos gerais, pois esta norma tem insita a cessação de vigência, após o decurso desse prazo, de todas as normas estatutárias de empresas públicas já constituídas que não se compaginem com estes princípios.

O DL n.º 260/76 veio a ser revogado pelo DL n.º 558/99, de 17 de Fevereiro, que manteve, no n.º 2 do seu art. 7.º (na redacção inicial, a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), a regra de que «*as empresas públicas estão sujeitas a tributação directa e indirecta, nos termos gerais*».

Assim, tem de se concluir que, após o decurso do prazo de 120 dias referido no art. 49.º, n.º 1, do DL n.º 260/76, deixou de vigorar, por incompatibilidade com o princípio enunciado no seu art. 34.º, a norma do art. 51.º, n.º 1, dos Estatutos da EPUL, aprovados pelo DL n.º 613/71, de 31 de Dezembro.

Por outro lado, não tendo sido introduzida idêntica isenção por qualquer lei posterior, tem de concluir-se também que a isenção invocada pela Impugnante já não vigorava à data em que foi emitido o DL n.º 43/98 de 3 de Março, com base no qual foi efectuada a liquidação impugnada.

Por isso, esta liquidação não enferma do vício de violação de lei que a sentença recorrida lhe imputou, por não ter considerado a isenção atribuída à EPUL pelo art. 51.º, n.º 1, do DL n.º 613/71.

Por estas razões, o presente recurso jurisdicional tem de ser provido.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso jurisdicional, com esta fundamentação;
- revogar a sentença recorrida;
- julgar improcedente a impugnação.

Custas pela Impugnante com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maças*.

(<sup>1</sup>) (As empresas públicas municipais podiam anteriormente ser constituídas ao abrigo do art. 48.º, n.º 1, alínea o), da Lei n.º 79/77, de 25 de Outubro, e do art. 39.º, n.º 2, alínea g), do DL n.º 100/84, de 29 de Março.)

(<sup>2</sup>) (Posteriormente, com a redacção dada ao art. 49.º do DL n.º 260/76 pelo DL n.º 353-A/77, de 29 de Agosto, deixou de valer a excepção relativa ao Banco de Portugal, das instituições bancárias, parabancárias e seguradoras.)

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Notificação. Notificação pessoal. Hora certa. Formalidades da notificação.*

### Sumário:

- I — A AT pode determinar a notificação de uma liquidação adicional de IRS por contacto pessoal pelo funcionário (artigo 38.º, n.º 5, do CPPT), a qual deve efectuar-se com as formalidades previstas no CPC, sendo dispensável o contacto pessoal se estiverem verificadas as condições do artigo 240.º deste Código, ou seja, se o notificando não for encontrado nem pessoa que possa receber a notificação.*
- II — Por razões de segurança, a lei faz depender a validade dessa notificação do cumprimento de diversas formalidades: o funcionário deverá deixar indicação da hora certa para realizar a diligência na pessoa encontrada que estiver em melhores condições de a transmitir ao notificando, ou, quando tal for impossível, afixará o respectivo aviso no local mais indicado; no dia designado, não encontrando de novo nem o notificando nem pessoa que receba a notificação, o funcionário afixará no local mais adequado a respectiva nota, na presença de duas testemunhas; depois, será remetida ao notificando carta registada nos dois dias úteis seguintes.*
- III — Observadas que sejam as referidas formalidades, a notificação tem-se por efectuada na data da afixação da nota a que se refere o artigo 240.º, n.º 3, do CPC.*
- IV — Resultando da certidão lavrada pelo funcionário encarregado da notificação que, na hora marcada para realizar a diligência, este, não encontrando o notificando, não se assegurou da impossibilidade de proceder à notificação em terceira pessoa, nem assegurou a presença de duas testemunhas na subsequente afixação da nota de notificação, é de concluir que não foi cumprido todo o formalismo que a lei prevê para esse efeito, o que determina a invalidade da notificação e a sua insusceptibilidade de produzir efeitos relativamente ao notificando.*

Processo n.º 674/11-30.

Recorrente: Palmira da Cruz Duarte.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 A Administração tributária (AT), considerando que Palmira da Cruz Duarte (adiante Impugnante ou Recorrente) omitiu na declaração de rendimentos relativamente ao ano de 2000 as mais valias obtidas com a venda de dois lotes de terreno, procedeu à correcção da matéria tributável declarada e à consequente liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e respectivos juros compensatórios.

1.2 A Contribuinte impugnou judicialmente esse acto, cuja anulação pediu com fundamento em caducidade do direito à liquidação e em inexistência do facto tributário. Alegou, em resumo, o seguinte:

- só teve conhecimento do acto impugnado em 14 de Abril de 2005, bem para além do termo do prazo da caducidade do direito à liquidação, sendo que, contrariamente ao que consta da certidão com base na qual a AT deu como efectuada a notificação da liquidação em 27 de Dezembro de 2002, através da modalidade de notificação com hora certa, é falso que previamente tenha sido afixado na porta da sua residência qualquer documento ou aviso marcando hora certa para a notificação, bem como é falso que nesse dia aí tenha sido afixada a nota respeitante à notificação;

- os lotes de terreno vendidos integravam um lote de terreno que a Impugnante e o falecido marido receberam por permuta, que lhes foi imposta por deliberação de 26 de Outubro de 1982 da Câmara Municipal de Almeirim, com outro que adquiriram em 1950 já com a qualidade de terreno para construção e, por isso, as mais valias resultantes da venda não estão sujeitas a tributação, como a AT reconhecera já no âmbito de informação prévia vinculativa.

1.3 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou verificada a excepção da caducidade do direito de impugnar e absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.4 A Impugnante 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:

«

a) - A douta sentença de que se recorre incorreu em errónea interpretação do artº 240º, nºs 1, 2 e 3 do Código do Processo Civil na redacção ao tempo em vigor.

b) - Interpretação essa que derivou em erro na aplicação do Direito, ao considerar válida e eficaz a notificação pessoal na modalidade com hora certa, porquanto não foi cumprido o requisito legal da notificação que estabelece a presença de duas testemunhas à afixação, no local mais adequado da nota de citação.

c) - Tendo a funcionária da administração fiscal procedido de imediato à afixação da nota de marcação de hora certa, na porta do domicílio da notificanda, sem ter averiguado da possibilidade de obtenção de colaboração de terceiros, ao arrepio dos nºs 2 e 3 do artº 240º CPC.

d) - E padece ainda de errada interpretação na medida em que valorou a certidão de notificação com hora certa, como documento autêntico inabalável pela prova testemunhal produzida, quando esse documento se encontra ferido de nulidade ab initio

e) - Deve o presente recurso ser julgado procedente, considerando-se a notificação com hora certa da ora recorrente alegadamente efectuada em 2004.12.27, nula e de nenhum efeito, revogando-se em consequência, a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que determine a tempestividade da impugnação judicial» (¹).

1.6 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer nos seguintes termos:

«Mostra-se interposto recurso da decisão proferida em processo de impugnação, no qual se julgou válida a liquidação efectuada de I.R.S. de 2000, com base em notificação com hora certa, efectuada a 27-12-2004, em data que tinha sido previamente anunciada, por afixação de edital.

Em acórdão do T.C.A. Sul de 2-10-07 proferido no proc. 01834/07, de cujos pontos VI e VII do respectivo sumário, conforme constam em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), se transcrevem, já se decidiu no seguinte sentido:

*“VI) - Após a alteração do artigo 240º do Código de Processo Civil pelo Decreto-Lei 38/2003 de 8 de Março, para tal citação atingir a sua perfeição, é ainda exigível a presença de duas testemunhas no acto da segunda tentativa de notificação a que se refere o n.º 3 do mesmo artigo. VII) - Resultando dos autos que a tentativa de notificação foi efectuada apenas por um funcionário, sem a presença de qualquer testemunha, não foi cumprido todo o formalismo que a lei prevê para esse efeito, inexistindo, assim, a comprovação da impossibilidade de através de outras pessoas, transmitir ao citando tal marcação de hora certa, como se exige naquela norma do artº 240º n.º 1 e de que a liquidação foi notificada ao contribuinte dentro dos quatro anos civis seguintes àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.”*

A forma de notificação directamente prevista para a liquidação de I.R.S. a da carta registada com aviso de recepção, nos termos do art. 38.º n.º 1 do C.P.P.T..

A dita forma de notificação de notificação pessoal com hora certa que foi utilizada, numa opção que era possível utilizar, nos termos que resultam do art. 38º n.ºs 5 e 6 do C.P.P.T., deveria ter correspondido a um escrupuloso cumprimento dos formalismos previstos nas ditas disposições do C.P.C., subsidiariamente aplicável, o que parece não ter acontecido.

O acórdão do S.T.A. de 7/12/04, proferido no proc. 0128/09, e que se cita como jurisprudência no ac. recorrido não é, salvo o devido respeito, referente à matéria controvertida.

Parece que as peças referentes à dita forma de notificação apenas são de considerar em termos probatórios, nos termos do art. 115º n.º 1 do C.P.P.T., sem que nenhuma especial fê em juízo resulte do auto que naquela data de 27/12/2004 foi lavrado.

Com efeito, prevendo-se no art. 240.º n.º 1 do C.P.C. a possibilidade da notificação ser obtida mediante a colaboração de terceiros, nada a propósito ficou a constar – cfr., assim, parte final de fls. 23.

Por outro lado, a 30-12-2004 foi remetido o of. 5075, por carta registada a que alude o art. 241.º do C.P.C.. Contudo, parece que apenas a 31-12-2004 – fls. 27 – e não a 21/12/04, como por manifesto lapso ficou a constar da matéria de facto, foi deixado aviso.

Parecendo ser de admitir a possibilidade da correspondência a que se referia o dito aviso, ser ainda levantada nos ditos seguintes à referida data em que aquele foi deixado, é de admitir que apenas já em 2005 se tenha consumado a notificação e ocorrido o efectivo conhecimento da liquidação.

Ora, de tudo resultando que o seu efectivo conhecimento não ocorreu até 31-12-2004, quer parecer que o recurso é de proceder, mais sendo de julgar no sentido de se encontra extinta, por caducidade, a obrigação emergente da dita liquidação de I.R.S.».

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando julgou verificada a caducidade do direito de acção, o que passa por indagar se pode considerar-se validamente efectuada a notificação da liquidação impugnada e em que data.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

2.1.1 Na sentença recorrida, o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«Atenta a prova produzida, dão-se como provados os seguintes factos, com interesse para a decisão

A) Em 08/12/2004, foi emitida em nome da impugnante a liquidação de IRS n.º 2004 5004335571, respeitante a rendimentos do ano de 2000, na qual foi apurado o valor a pagar de 38.845,52€, de fls. 24, que se dá por integralmente reproduzida.

B) No dia 23/12/2004, foi emitida a “Nota de Notificação Marcação Hora Certa” de fls. 65 do p.a., que se dá por integralmente reproduzida, nos termos da qual a funcionária Ana Lopes se deslocou, pelas 11,30 horas, à residência da impugnante e, na ausência de qualquer pessoa da casa ou vizinho, deixou o aviso de que se deslocaria novamente no dia 27/12/2004, pelas 10.30 horas.

C) Em 27 de Dezembro de 2004, a funcionária do Serviço de Finanças de Almeirim subscreveu a Nota de Notificação com hora certa de fls. 23, que também se dá por integralmente reproduzida, nos termos da qual, às 10.30 horas do mencionado dia, a mencionada Nota foi fixada na porta da residência da impugnante.

D) Foi remetida carta registada à impugnante para, a coberto do ofício n.º 5075, datado de 30/12/2004, lhe dar conhecimento da notificação com hora certa efectuada em 27/12/2004 – fls. 25 a 26.

E) A carta referida na alínea antecedente foi devolvida ao remetente, por não ter sido reclamada, não obstante o aviso para esse efeito, deixado em 31/12/2004 [(<sup>2</sup>)], às 9.43 horas – fls. 27.

F) Através do requerimento de fls. 33, que também se dá aqui por reproduzido, a impugnante requereu ao serviço de finanças informação sobre se fora emitida alguma liquidação de IRS referente ao ano de 2000.

G) A coberto do ofício datado de 14/04/2005, de fls. 20 a 21, que também se dá por reproduzido, a impugnante foi informada, entre o mais, de que fora emitida a liquidação já supra identificada.

H) Os vizinhos da impugnante não viram qualquer documento aposto na porta de casa daquela, nem comentaram a existência dos mesmos no referido local – facto referido pelas testemunhas Manuel Nunes de Oliveira e Vitor Moço.

I) Em finais do ano de 2004, a impugnante foi vítima de um AVC, em virtude do qual necessitou de internamento médico e, após o regresso a sua casa em 30/11/2004, passou a ser assistida pela testemunha Maria L.A.C. Duarte, enviada pela Santa Casa de Misericórdia, para fazer a higiene pessoal da impugnante e de sua casa e lhe dar as refeições, o que fazia entre as 8 ou 9 horas da manhã, até às depois das 10 horas, entre 12 e as 13 horas e após as 17 horas, depois de a levar a casa após os tratamentos de fisioterapia – facto referido pela indicada testemunha.

J) Não obstante o seu estado de saúde e debilidade física, a impugnante aparentava ter plena capacidade de compreensão e expressava-se com facilidade – facto referido pelas testemunhas Maria Duarte e Manuel Lopes.

K) A impugnante não comentou com as testemunhas Maria Duarte e Manuel Lopes o recebimento de qualquer aviso para notificação – facto referido pelas indicadas testemunhas.

L) A presente impugnação foi apresentada em 31/05/2005, conforme carimbo apostado a fls. 3, que se dá por integralmente reproduzido.

Factos não provados:

Com interesse para a decisão não se provaram outros factos.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos referidos em cada uma das alíneas antecedentes».

2.1.2 A nota de notificação que foi dada como reproduzida na alínea C) supra é do seguinte teor:

«NOTA DE NOTIFICAÇÃO

Conforme Aviso de Notificação com Hora Certa deixado em 23/12/2004, afixado na Residência/sede do(a) notificando(a) Sr(a) *Palmira da Cruz Duarte*, sita em Rua ..... n.º ... .., hoje procurei-o(a) na morada indicada a fim de levar a efeito a notificação, a qual se junta à presente Nota.

Não o tendo encontrado, afixei na porta do domicílio/sede do(a) notificando a presente Nota de Notificação, dando conhecimento de que a Notificação em apreço tem-se efectuada na presente data, estando o objecto do acto que esteve na sua origem na notificação em anexo.

Lavrada em duplicado, tendo o original sido afixado na porta da morada supra, às 10.30 horas do dia 27 de Dezembro de 2004, ficando o duplicado e documentos anexos à disposição no supra citado Serviço de Finanças.

(Identificação de terceiro capaz de transmitir ao citando a presente nota de citação:

BI \_\_\_\_\_ Data de emissão: \_\_/\_\_/\_\_\_\_ Arquivo de: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Nº de Identificação fiscal \_\_\_\_\_)

O Funcionário:

[segue-se assinatura]

Cat. *TAT nível 1*»

(cfr. fls. 23, sendo que, para distinguir a parte impressa da parte manuscrita, utilizamos o itálico nesta última).

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou verificada a excepção da caducidade do direito de impugnar e, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância. Para tanto, em resumo, considerou que:

- a ora Recorrente foi notificada da liquidação em 27 de Dezembro de 2004, data em que foi afixada na porta da residência a nota respeitante à notificação, após previamente também aí ter sido afixada a nota com indicação de hora certa para a realização da diligência;
- o prazo de 30 dias para pagamento voluntário daquela liquidação teve início em 28 de Dezembro de 2004, motivo por que o seu termo ocorreu em 27 de Janeiro de 2005;
- assim, em 31 de Maio de 2005, data em que a petição inicial deu entrada em juízo, já estava precluído o prazo para impugnar, que o art. 102.º do CPPT fixa em 90 dias após o termo do prazo para o pagamento.

A Impugnante não se conformou com a decisão e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, argumentando, em síntese, que a factualidade dada como assente não permite estabelecer que foi notificada da liquidação em 27 de Dezembro de 2004. Isto, porque sempre sustentou que naquela data não foi afixado na sua porta documento algum, designadamente a nota lavrada pela Funcionária (com cópia a fls. 23 e transcrita em 2.1.2), sendo que, como consta desse documento, não foram efectuadas quaisquer diligências no sentido de obter a colaboração de terceiro – pessoa «capaz e em melhores condições» de transmitir a notificação à notificanda –, bem como, na eventual impossibilidade de obter a colaboração de terceiro, não fez presenciar a afixação da nota de notificação de duas testemunhas, como o impunha, respectivamente, o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 240.º do CPC, o que tudo determina a nulidade da notificação nos termos do disposto no art. 198.º, n.º 1, do CPC.

Cumpra, pois, averiguar se essa notificação pode considerar-se validamente efectuada e em que data, sabido que é que o prazo para deduzir impugnação judicial se conta do termo do prazo para o pagamento voluntário (cfr. art. 102.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT (<sup>3</sup>) e que este, por sua vez, a menos que se encontre regulado expressamente pelas leis tributárias, é de 30 dias (cfr. art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT (<sup>4</sup>)). No caso *sub judice*, porque estamos perante uma liquidação adicional de IRS, o prazo de pagamento voluntário é de 30 dias a contar da respectiva notificação, nos termos do disposto no art. 104.º do Código daquele imposto, motivo por que o prazo de impugnação judicial se conta «[a] partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação», de acordo com o art. 140.º, n.º 4, alínea *a*), do mesmo Código (<sup>5</sup>).

## 2.2.2 DA VALIDADE DA NOTIFICAÇÃO

Nos termos do n.º 1 do art. 36.º do CPPT, os 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.

As notificações serão pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário, sendo que às notificações pessoais se aplicam as regras sobre a citação pessoal (art. 38.º, n.ºs 5 e 6, do CPPT). Note-se, no entanto, que, contrariamente ao que sucede no CPC, em que se prevê que a citação mediante contacto pessoal com o citando só deve ocorrer se se frustrar a via postal (cfr. n.ºs 1 e 8 do art. 239.º 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 (art. 38.º, n.º 5, do CPPT) <sup>(6)</sup>.

No caso de ser emitido mandado com vista à notificação através de contacto pessoal com o contribuinte, a diligência poderá ser efectuada em qualquer lugar onde aquele seja encontrado, designadamente na sua residência ou local de trabalho (art. 232.º, n.º 1, do CPC).

Não sendo possível proceder à sua notificação por não o encontrar, deverá o funcionário deixar nota com indicação de hora certa para a diligência na pessoa encontrada que esteja em melhores condições de a transmitir ao notificando, ou, quando tal for impossível, afixar o respectivo aviso no local mais indicado (art. 240.º, n.º 1, do CPC <sup>(7)</sup>).

No dia e hora designados, o funcionário procede à notificação na pessoa do notificando, se o encontrar, ou, não o encontrando, na pessoa capaz que esteja em melhores condições de a transmitir, ou ainda, não sendo possível obter a colaboração de terceiros, a notificação é feita mediante afixação, no local mais adequado e na presença de duas testemunhas, da nota de notificação, com indicação dos elementos referidos no art. 235.º do CPC, e declarando-se que o duplicado e os documentos anexos ficam à disposição do notificando na secretaria; nestes casos, será ainda enviada carta registada ao notificando, no prazo de dois dias úteis <sup>(8)</sup>, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considera realizado, o prazo para oferecimento de defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado e a identidade da pessoa em quem a notificação foi realizada (arts. 240.º, n.ºs 2 e 3 <sup>(9)</sup>, e 241.º <sup>(10)</sup> do CPC, na redacção aplicável, que é a do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março).

Observadas que sejam as referidas formalidades, de que a lei, por manifestas razões de segurança, fez depender a validade dessa notificação, esta tem-se por efectuada na data da afixação da nota a que se refere o art. 240.º, n.º 3, do CPC <sup>(11)</sup>.

A notificação assim efectuada considera-se pessoal (cfr. art. 240.º, n.º 5, do CPC, na referida redacção <sup>(12)</sup>).

Vejamos se no caso *sub judice* foram cumpridas as formalidades legais exigidas na notificação à ora Recorrente da liquidação impugnada.

Como resulta da nota lavrada pelo Funcionário, nela não se dá conta da impossibilidade de ter obtido a colaboração de terceiro para transmitir a notificação à notificanda, bem como, na eventual impossibilidade de obter essa colaboração, também não se dá conta de que se tenha feito presenciar a afixação da nota de notificação por duas testemunhas <sup>(13)</sup>, tudo como o impunha, respectivamente, o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 240.º do CPC, o que determina a nulidade da notificação nos termos do disposto no art. 198.º, n.º 1, do CPC.

A notificação em causa, porque foi efectuada em desrespeito das supracitadas normas, não pode produzir efeitos em relação à ora impugnante, nos termos do n.º 1 do art. 36.º do CPPT <sup>(14)</sup>.

A sentença recorrida, que assim não o considerou, deve ser revogada, como decidiremos a final.

## 2.2.3 DA IMPOSSIBILIDADE DO CONHECIMENTO EM SUBSTITUIÇÃO

Revogada essa decisão, cumpre agora verificar da possibilidade de conhecer em substituição, nos termos do art. 715.º, n.º 2, do CPPT, norma que é aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo por força do disposto nos artigos 749.º e 762.º, n.º 1 e do preceituado no art. 726.º, todos do CPC, desde que não esteja em causa matéria de facto, já que, nesse caso, será de dar cumprimento ao disposto nos arts. 729.º e 730.º do CPC.

Poderia eventualmente sustentar-se que deveríamos conhecer, pelo menos, da invocada caducidade do direito à liquidação, com o fundamento de que a matéria de facto relevante se encontra já estabelecida. Já quanto à outra questão suscitada pela Impugnante – a do erro por violação de lei – é manifesto não se ter apurado e fixado factualidade alguma.

Mesmo relativamente àquela primeira questão, entendemos que na sentença recorrida não foi fixada a matéria de facto pertinente à apreciação da mesma, o que bem se compreende em face do julgamento efectuado em 1.ª instância, que foi no sentido da absolvição da Fazenda Pública da instância por se ter considerado verificada a excepção da caducidade do direito de impugnar.

Na verdade, pese embora a factualidade que vem dada como assente nos ter permitido ajuizar que a ora Recorrente, contrariamente ao que considerou a sentença para suportar o julgamento de que estava caducado do direito de impugnar, não pode ter-se por validamente notificada da liquidação impugnada em 27 de Dezembro de 2004, para um seguro e prudente julgamento da questão da cadu-

cidade do direito à liquidação impõe-se ainda determinar em que momento pode considerar-se a ora Recorrente notificada do acto impugnado, bem como se porventura ocorreram causas de interrupção ou de suspensão do respectivo prazo (cfr. arts. 45.º e 46.º da LGT).

Há, pois, atento o disposto nos arts. 729.º e 730.º do CPC, que ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí prosseguirem os autos, como decidiremos a final.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A AT pode determinar a notificação de uma liquidação adicional de IRS por contacto pessoal pelo funcionário (art. 38.º, n.º 5, do CPPT), a qual deve efectuar-se com as formalidades previstas no CPC, sendo dispensável o contacto pessoal se estiverem verificadas as condições do art. 240.º deste Código, ou seja, se o notificando não for encontrado nem pessoa que possa receber a notificação.

II - Por razões de segurança, a lei faz depender a validade dessa notificação do cumprimento de diversas formalidades: o funcionário deverá deixar indicação da hora certa para realizar a diligência na pessoa encontrada que estiver em melhores condições de a transmitir ao notificando, ou, quando tal for impossível, afixará o respectivo aviso no local mais indicado; no dia designado, não encontrando de novo nem o notificando nem pessoa que receba a notificação, o funcionário afixará no local mais adequado a respectiva nota, na presença de duas testemunhas; depois, será remetida ao notificando carta registada nos dois dias úteis seguintes.

III - Observadas que sejam as referidas formalidades, a notificação tem-se por efectuada na data da afixação da nota a que se refere o art. 240.º, n.º 3, do CPC.

IV - Resultando da certidão lavrada pelo funcionário encarregado da notificação que, na hora marcada para realizar a diligência, este, não encontrando o notificando, não se assegurou da impossibilidade de proceder à notificação em terceira pessoa, nem assegurou a presença de duas testemunhas na subsequente afixação da nota de notificação, é de concluir que não foi cumprido todo o formalismo que a lei prevê para esse efeito, o que determina a invalidade da notificação e a sua insusceptibilidade de produzir efeitos relativamente ao notificando.

### 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 ordenar que os autos regressem à primeira instância, a fim de aí prosseguirem os ulteriores termos processuais.

Sem custas, uma vez que o recurso foi provido e a Fazenda Pública não contra alegou.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

(<sup>2</sup>) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: na sentença escreveu-se 21.12.2004 onde se queria escrever 31.12.2004, como resulta inequivocamente dos factos registados nas alíneas anteriores e do documento para que se remete.

(<sup>3</sup>) Diz o art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT:

«1. A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; [...].»

(<sup>4</sup>) Diz o art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT:

«1. Os prazos de pagamento voluntário dos tributos são regulados nas leis tributárias.

2. Nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para o pagamento efectuada pelos serviços competentes.

[...]».

(<sup>5</sup>) Bem andou, pois, a sentença recorrida ao considerar que o prazo de pagamento voluntário se fazia da data na notificação e não da data indicada – a título meramente indicativo – na nota de liquidação.

(<sup>6</sup>) A opção pela notificação pessoal depende exclusivamente da opção da entidade que dirigir o procedimento tributário, constituindo manifestação do exercício de um poder discricionário que deve ponderar a eficácia no cumprimento do objectivo visado, como foi salientado no acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 305/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ba937ea25ee4545780257918004c9f71?OpenDocument>.

(<sup>7</sup>) Diz o art. 240.º, n.º 1, do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março:

«No caso referido no artigo anterior, se o solicitador de execução ou o funcionário judicial apurar que o citando reside ou trabalha efectivamente no local indicado, não podendo, todavia, proceder à citação por não o encontrar, deixará nota com indicação de hora certa para a diligência na pessoa encontrada que estiver em melhores condições de a transmitir ao citando ou, quando tal for impossível, afixará o respectivo aviso no local mais indicado».

(<sup>8</sup>) Com interesse para o caso de incumprimento desse prazo, vide o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 305/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ba937ea25ee4545780257918004c9f71?OpenDocument>.

(<sup>9</sup>) Diz o art. 240.º, n.ºs 2 e 3, do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março:

«2 - No dia e hora designados, o solicitador ou o funcionário fará a citação na pessoa do citando, se o encontrar; não o encontrando, a citação é feita na pessoa capaz que esteja em melhores condições de a transmitir ao citando, incumbindo-a o

solicitador ou o funcionário de transmitir o acto ao destinatário e sendo a certidão assinada por quem recebeu a citação; pode, neste caso, a citação ser feita nos termos do n.º 6 do artigo 239.º.

3 - Não sendo possível obter a colaboração de terceiros, a citação é feita mediante afixação, no local mais adequado e na presença de duas testemunhas, da nota de citação, com indicação dos elementos referidos no artigo 235.º, declarando-se que o duplicado e os documentos anexos ficam à disposição do citando na secretaria judicial.»

(<sup>10</sup>) Diz o art. 241.º do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março:

«Sempre que a citação se mostre efectuada em pessoa diversa do citando, em consequência do preceituado nos artigos 236.º, n.º 2, e 240.º, n.º 2, ou haja consistido na afixação da nota de citação nos termos do artigo 240.º, n.º 3, será ainda enviada, pela secretaria, no prazo de dois dias úteis, carta registada ao citando, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considera realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado e a identidade da pessoa em quem a citação foi realizada».

(<sup>11</sup>) No sentido de que a citação se tem por efectuada nessa data, e não na do envio ou da recepção da carta a que alude o art. 241.º do CPC, vide o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Novembro de 2007, proferido no processo com o n.º 648/07, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2007/32240.pdf>), págs. 1627 a 1631, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6bacad48e48f2a128025739300547f91?OpenDocument>.

(<sup>12</sup>) Diz o art. 240.º, n.º 5, do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março:

«Considera-se pessoal a citação efectuada nos termos dos n.ºs 2 ou 3 deste artigo».

(<sup>13</sup>) Que que sempre aí haveriam de ser identificadas.

(<sup>14</sup>) No sentido de que o incumprimento das formalidades da notificação acarreta a sua invalidade, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Novembro de 2009, proferido no processo com o n.º 676/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2009/32240.pdf>), págs. 1691 a 1694, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/38c65442373916248025766a005a5413?OpenDocument>.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Sisa. Isenção para revenda. Caducidade da isenção. Justo impedimento. Taxa aplicável.*

### Sumário:

- I — *Mesmo a admitir-se que, em abstracto, se possa configurar uma situação de «justo impedimento» relativamente ao prazo fixado para a caducidade da isenção de sisa prevista no n.º 3 do artigo 11.º do CIMSISD (não ao abrigo do artigo 146.º do CPC, mas ao abrigo do princípio geral de direito que lhe está subjacente), a alegação susceptível de integrar o “justo impedimento” teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efectuar a venda, não bastando para esse efeito a alegação da impossibilidade em obter comprador ao preço pretendido.*
- II — *Fora das situações de «justo impedimento», a caducidade da isenção dita em I opera independentemente das razões por que se não verificou a revenda dentro do prazo de três anos, não podendo vislumbrar-se na falta de relevância dessas razões violação alguma de norma ou princípio constitucional.*
- III — *Porque o legislador entendeu não relevar os motivos por que a revenda não foi efectuada dentro do referido prazo, a produção de prova sobre as mesmas redundaria em acto inútil e, por isso, proibido (cfr. artigo 137.º do CPC).*
- IV — *Sendo a sisa um imposto que se destina a tributar o património, a sua matéria colectável é constituída pelo património transmitido e, assim sendo, incidirá sobre o valor por que os bens foram transmitidos (cfr. artigo 19.º do CIMSISD).*
- V — *Deste modo, a taxa a aplicar à liquidação do imposto resultante da caducidade de isenção é a que está em vigor à data da transmissão do imóvel e não à data da sua liquidação, como aliás resulta do artigo 45.º do CIMSISD.*
- VI — *A Lei n.º 14/03, de 30 de Maio (tal como o artigo 18.º do CIMT), não tem carácter interpretativo nem por qualquer outro modo lhe foi conferida aplicação retroactiva.*

Processo n.º 706/11-30.

Recorrente: M. V. — Imobiliária, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.



## 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “M.V. - Imobiliária, Lda.” (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrente) impugnou judicialmente a liquidação de sisa que lhe foi efectuada na sequência da caducidade da isenção que lhe fora concedida ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) relativamente à aquisição de um imóvel e porque declarara que o mesmo se destinava à revenda.

Pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a anulação dessa liquidação com os seguintes fundamentos

- a Impugnante, pese embora todos os esforços que desenvolveu no sentido de efectuar a revenda dentro do prazo de três anos, não o conseguiu por falta de interessado, motivo por que o decurso daquele prazo não pode, sem mais, determinar a perda do direito à isenção, antes devendo ser apreciado à luz do instituto do justo impedimento previsto no art. 146.º do Código de Processo Civil (CPC), que logra aplicação subsidiária nos termos da alínea d) do art. 2.º da Lei Geral Tributária (LGT); sendo de concluir que a revenda só não foi efectuada dentro daquele prazo por circunstâncias exógenas à empresa – a crise do sector imobiliário –, não previsíveis aquando da compra, deve dar-se por verificado o justo impedimento e, em consequência, manter-se a isenção de sisa;

mas, a ser devido o imposto liquidado, então,

- a liquidação impugnada enferma de erro na determinação da taxa aplicável, que deveria ser, não a que vigorava à data da transmissão, mas a que estava em vigor à data da liquidação, pois «o facto tributário ocorre no momento em que o “revendedor” adquire a propriedade plena da “coisa”» (1).

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a impugnação judicial improcedente. Para tanto, em síntese, considerou:

- por um lado, que o instituto do “justo impedimento” apenas logra aplicação em sede processual, como causa justificativa da dilação da prática de actos processuais, e já não na relação jurídica tributária na sua vertente substantiva, motivo por que não há sequer que averiguar da factualidade aduzida em ordem a sustentar a invocação do justo impedimento;

- por outro lado, que a taxa a aplicar à liquidação da sisa é a que vigorava no momento em que se efectuou a transmissão e não na data em que foi efectuada a liquidação, tanto mais que a sisa pretende tributar a capacidade económica revelada pelo sujeito passivo no momento da transmissão e, dada a natureza de isenção sob condição resolutiva que é a do n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD, tudo se passa como se a liquidação tivesse ficado suspensa aquando da transmissão.

1.3 A Impugnante 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.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«01 - Vem o presente recurso interposto da Sentença proferida no processo n.º 1163/05.4BEPRT que corre termos no Juízo Liquidatário do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente o pedido formulado pela Alegante, que aí pugnavia pela anulação do acto de liquidação do imposto de SISA no valor de 14963,94 €.

02 - A primeira questão que se submete à apreciação deste Tribunal prende-se com a circunstância de a Sentença em crise, assim como a Administração Fiscal, ter adoptado uma leitura estrita do n.º 3 do artigo 11º do extinto CIMSISD,

03 - quando, na óptica da apelante a exegese dessa norma pode e deve ser exercida de forma mais consentânea com os princípios jurídicos que o intérprete atento do Direito e o Aplicador justo da Justiça não devem deixar de prosseguir e que, sobretudo, regem a relação entre o Estado Fisco e os Cidadãos Contribuintes.

04 - Ao não atentar no circunstancialismo fáctico que conduziu à não revenda no prazo, prescindindo até da produção de prova, o Tribunal *a quo* postergou os princípios da igualdade e da verdade material, abstendo-se de procurar uma situação mais justa e equitativa – como manifestamente o caso dos autos merece

05 - O Tribunal *a quo* impediu que a impugnante provasse os factos justificativos para a não ocorrência da revenda dentro dos três anos, tendentes a demonstrar que não foi por culpa sua que o imóvel não foi (re)vendido.

06 - Por outras palavras, a Apelante, fazendo apelo aos princípios supra referidos, pugnou – e ora reafirma – que a tributação em sede de SISA (ou IMT) em impugnação configura um acto de tributação que obnubila a justiça e viola, frontalmente o princípio da igualdade

07 - pois que trata indiferenciadamente o contribuinte que porfia diligentemente no sentido de proceder à revenda do imóvel mas que por razões contrárias à sua vontade o não consegue fazer dentro do prazo de três anos quando em confronto com aqueles outros que não procedem à venda dentro do prazo por mero desleixo ou negligência.

## SEM PRESCINDIR

08 - A sentença que está na mira do presente recurso aplicou erradamente o direito no que concerne à segunda e subsidiária questão que foi submetida à sua sindicância – erro de determinação na taxa aplicável.

09 - Isto porque, a liquidação efectuada ocorre já na vigência da Lei n.º 14/2003 de Maio, na qual entraram em vigor as novas taxas da Sisa/IMT.

10 - O facto tributário ocorre com decurso dos 3 anos sem a venda se realizar, pelo que a taxa a aplicar à operação dos autos é, não a que estava em vigor à data da aquisição para revenda, mas sim a taxa que vigorava aquando da liquidação,

11 - o que vale por dizer que deveria ter sido aplicada a taxa prevista no artigo 17º do Código do IMT (5% por se tratar de prédio rústico) e não a taxa de 10 % estabelecida no CIMSISDD.

12 - O entendimento sufragado na Sentença olvida que a impugnante, aquando da sua aquisição, não estava a incorporar, no seu património, o prédio dos autos.

13 - A razão de ser e a lógica subjacente à isenção do imposto de SISA assenta na ficção de o sujeito passivo que beneficia da isenção não é, por via dessa compra, “*proprietário*”, funcionando o sujeito passivo como um intermediário de uma única operação translativa da propriedade.

14 - De facto, se bem interpretamos os artigos 11º, 3º, e 16º, 1º, do CIMSISDD, a isenção de sisa na compra para revenda traduz, verdadeiramente, uma situação de não sujeição a imposto no que concerne àquela específica operação económica – não se tratará, portanto e ao contrário do que vem afirmado na Sentença em recurso, de um verdadeiro e próprio benefício fiscal

15 - Se atendermos à *ratio legis* do mecanismo da compra para revenda, a “*isenção*” afigura-se como uma medida fiscal de carácter normativo que estabelece uma delimitação negativa de incidência,

16 - não devendo ser perspectivadas numa óptica de benefício fiscal desenhado para a tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes e paralelos aos da própria tributação que impedem.

17 - As compras para revenda efectuadas por operadores imobiliárias que contabilizam os prédios enquanto existências e não enquanto imobilizado, só evidenciam uma “*manifestação de capacidade contributiva*” se, e quando, o comprador para revenda não revender no prazo que a lei fixou como “*razoável*” para o efeito (3 anos).

18 - “*Decorre da própria «natureza das coisas» que o facto tributário não seja o momento da aquisição do bem (...) O facto tributário tem lugar, sim, no momento em que se verifica que o bem não foi transmitido a terceiro,*” (Leite de Campos, loc. cit.),

19 - A “*transmissão dos bens*” a que se reporta o artigo 45º do CIMSISDD é a “*transmissão fiscal*” e não a transmissão jurídica da propriedade.

20 - E assim sendo, conclui-se que andou mal o Tribunal *a quo* ao não dar provimento à argumentação que subsidiariamente foi desenvolvida na petição inicial, no sentido em que, a ser devido o imposto liquidado, então existiu erro na determinação da taxa aplicável.

21 - Assim, ocorrendo o facto tributário já à luz do artigo 17º do Código do IMT, era de 5% e não de 10 % a taxa aplicável à liquidação do IMT devido,

22 - pelo que sempre deverá ser devolvida à impugnante, aqui alegante, a quantia de 7481,97€ correspondente ao excesso do montante erradamente liquidado pela Administração Fiscal e pago pela impugnante.

23 - Por último, não poderá deixar de se referir que o artigo 18º do CIMT veio clarificar situações como a dos presentes autos, prescrevendo que: “*o imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário*” e que “*se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação*”, pelo que somos levados a concluir que esta norma não manifesta um carácter inovador, antes se integrando na lei anterior, clarificando o seu sentido (cfr. artigo 13º n.º 1 do CC) – assumindo pois, com as legais consequências, a natureza de uma norma interpretativa.

24 – S. m. o. a Sentença *a quo* violou, porventura entre outros que V. Exas. suprirão, o artigo 13º Constituição da República Portuguesa, o artigo 55º da Lei Geral Tributária, o 113º Código de Procedimento e Processo Tributário e o artigo 146º do Código de Processo Civil, o artigo 13º do Código Civil, os artigos 11º, 3º, e 16º, 1º, do CIMSISDD, e, bem assim, o artigo 18º do Código do IMT.

Termos em que se requer que se seja [sic] julgando o presente recurso procedente, anulando a Sentença em crise e substituindo-a por outra que anule o acto em impugnação ou que ordene a produção de prova sobre os factos alegados na petição inicial.

Subsidiariamente requer-se que seja anulada e substituída a Sentença por diversa decisão que determine que era de 6% e não de 10% a taxa aplicável à liquidação do IMT, ordenando-se a devolução do montante de imposto pago em excesso pela recorrente.

Assim decidindo, farão V. Exas. a acostumada JUSTIÇA!».

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público, que não emitiu parecer.

1.7 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento

- quando considerou que o instituto do justo impedimento não é aplicável ao prazo fixado no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD (cfr. conclusões com os n.ºs 02 a 07 e 24);
- quando considerou não haver erro na determinação da taxa aplicável à liquidação, designadamente por esta dever ser a que vigorava à da transmissão e não a vigente à data da liquidação (cfr. conclusões com os n.ºs 08 a 23 e 24).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A matéria de facto encontra-se fixada nos seguintes termos:

«- Em 24/02/2005, a ora impugnante solicitou ao respectivo serviço de finanças que procedesse a liquidação de SISA devida, uma vez que, no dia 11/03/2002, havia adquirido, para revenda, o prédio rústico denominado Bouça do Cheirinho, sito no Lugar de Baguim, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 2711.º, pelo preço de €149.639,37, não o tendo revendido até essa data – cfr. fls. 15 do processo administrativo apenso aos autos, cujo teor aqui se tem por integralmente reproduzido.

- Em 24/02/2005, foi liquidada, por aplicação da taxa de 10%, e paga a respectiva SISA no montante de €14.963,94 – cfr. o mesmo documento de fls. 15.

- Abrangendo, entre outros, o citado artigo 2711.º, inscrito na matriz rústica, foi emitido o alvará de loteamento n.º 18/2005, em 15/12/2005 – cfr. fls. 16 do processo administrativo apenso aos autos, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

- Em 14/02/2006, foram efectuadas as respectivas comunicações, nos termos do artigo 9º, n.º 4 do Código do IMI, relativamente aos cinco lotes em causa no loteamento referenciado – cfr. fls. 8 a 13 do processo administrativo, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

- Em 04/01/2006, havia sido pedida a sua inscrição na matriz urbana – cfr. os mesmos documentos.

- Em 29/04/2006, os cinco lotes foram inscritos respectivamente na matriz urbana da freguesia de Saguim do Monte (Rio Tinto), sob os artigos 16473.º, 16477.º, 16478.º, 16479.º, 16480.º – cfr. fls. 17 a 21 do processo administrativo apenso aos autos, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

- A presente impugnação foi apresentada em 25/05/2005 no serviço de finanças de Gondomar - 2 – cfr. carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls. 3 do processo físico».

### 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

#### 2.2.1 DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO DE SISA

A primeira questão que importa dirimir é a de saber se, para efeitos de operatividade da condição resolutiva <sup>(2)</sup> prevista no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD, pode e deve relevar-se a circunstância da revenda não ter sido efectuada por motivo não imputável ao sujeito passivo. Mais concretamente, se pode aplicar-se a essa situação o instituto do justo impedimento previsto no art. 146.º do CPC ou, pelo menos, se deve relevar-se na verificação da condição resolutiva a diligência do contribuinte em ordem à revenda, «quando em confronto com aqueles outros que não procedem à venda dentro do prazo por mero desleixo ou negligência», sob pena de violação do princípio da igualdade.

O art. 146.º do CPC dispõe no seu n.º 1: «Considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do acto». Ou seja, aquela norma visa que ninguém perca o direito de praticar um acto no processo em virtude de um evento que obste à prática atempada do acto e que não lhe seja imputável.

Desde logo, com a sentença recorrida, diremos que o art. 146.º do CPC – disposição que, como resulta da sua inserção sistemática <sup>(3)</sup>, se refere à prática de actos processuais – não logra aplicação no âmbito substantivo da relação jurídica tributária.

Ora, a não revenda do prédio dentro do prazo de três anos, manifestamente, não pode ser havida como um acto processual, o que afasta a possibilidade de lhe ser aplicável o referido art. 146.º do CPC.

Isso não significa, sem mais, que não possa relevar-se o princípio que subjaz àquele preceito legal relativamente a prazos de caducidade.

Na verdade, como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «[e]sta regra do justo impedimento que, como transparece da sua própria designação, é reclamada por exigências evidentes de justiça, deve ser considerada de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no art. 2.º da CRP, mas também do próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (arts. 20.º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da CRP) que não pode deixar de exigir para a sua concretização a concessão de uma possibilidade efectiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos. Aliás deve entender-se que vigora no nosso direito uma regra básica de que não deve perder direitos pelo decurso do tempo quem esteve impossibilitado de exercê-los, regra essa que tem vários afloramentos, um dos quais é a regra do justo impedimento» <sup>(4)</sup>.

Assim o reconheceu há muito a jurisprudência e a doutrina no que se refere aos prazos para a interposição de recurso contencioso ou de impugnação judicial <sup>(5)</sup> e até no âmbito do procedimento tributário <sup>(6)</sup>.

Caso se admita essa posição, o que não temos por adquirido, poderia relevar-se para efeitos da caducidade da isenção a ocorrência de facto que impeça o contribuinte de respeitar o prazo de três anos para a revenda do prédio e que lhe não seja imputável.

No entanto, no caso *sub judice* os factos alegados pela Impugnante nunca poderiam consubstanciar o invocado “justo impedimento” porque não se referem a uma verdadeira impossibilidade de proceder à venda, mas apenas à falta de culpa por não ter efectuado a venda, o que é realidade bem diversa. Toda a factualidade por ela alegada se refere, não a uma qualquer circunstância subjectiva <sup>(7)</sup> ou objectiva que tenha obstado à venda, que constitua um verdadeiro “impedimento”, mas antes à falta de culpa por não ter procedido à venda dentro do período de três anos após a compra; a sua alegação é no sentido de que, em razão da alteração das circunstâncias de mercado, não logrou conseguir interessado ao preço pretendido, apesar de todas as diligências que desenvolveu no sentido de efectuar a venda.

Ora, para que pudesse considerar-se verificado o “justo impedimento” era necessário que houvesse uma verdadeira impossibilidade de realizar a venda, ainda que com perdas, não sendo suficiente a dificuldade, eventualmente a impossibilidade de a efectuar nos termos desejados em virtude das circunstâncias adversas de mercado.

Admitimos que alterações súbitas, imprevisíveis e radicais das condições de mercado, em determinadas circunstâncias – referimo-nos, v.g., a situações de cataclismo, guerra ou grave alteração da ordem pública – possam dar origem a uma verdadeira impossibilidade objectiva de alcançar a venda. Mas, manifestamente, a alegação em causa não suporta tal impossibilidade.

Aliás, começando o prazo para a revenda a correr no dia imediatamente seguinte ao da aquisição, a existência de uma impossibilidade que se mantivesse ao longo de todo esse período de três anos concedido para a revenda sem perda da isenção, seria muito difícil de conceber fora do âmbito de situações excepcionais. Designadamente, a crise do sector imobiliário a que se refere a Impugnante não se declarou de um dia para o outro e, muito menos, no dia seguinte ao da compra.

Salvo o devido respeito, a factualidade alegada pela Impugnante poderá apenas configurar uma situação de alteração das circunstâncias de mercado verificada no decurso do referido prazo de três anos, eventualmente a justificar a dificuldade em efectuar a revenda sem perdas – risco associado ao negócio –, mas insusceptível de integrar uma situação de impossibilidade de efectuar a revenda.

A tese da Recorrente, levada às suas últimas consequências, significaria que a caducidade da isenção ficaria na exclusiva dependência do contribuinte: para obviar a ela bastar-lhe-ia alegar e demonstrar – o que seria tarefa fácil – que não tinha conseguido encontrar comprador ao preço por ele pretendido, por muito desfasado das regras de mercado que este fosse.

Argumenta a Recorrente que, ainda que o instituto do justo impedimento não logre aplicação directa, sempre os princípios que o enformam impõem que se releve a falta de culpa na impossibilidade de efectuar a revenda dentro do prazo de três anos, bem como que se deve diferenciar o tratamento jurídico dado àquele contribuinte que, como ela, «porfia diligentemente no sentido de proceder à revenda do imóvel mas que por razões contrárias à sua vontade o não consegue fazer dentro do prazo de três anos», por comparação com aqueles que «não procedem à venda dentro do prazo por mero desleixo ou negligência», sob pena de violação do princípio da igualdade.

Nos termos dos arts. 11.º, n.º 3 e 16.º, 1.º, do CIMSISD, a isenção de imposto de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda caduca no caso dos mesmos não serem vendidos no prazo de três anos. Isso significa que essa isenção se encontra sujeita a uma condição resolutiva que o legislador entendeu fixar apenas com referência ao tempo decorrido e já não aos motivos subjacentes à falta de revenda.

Fora das situações de “justo impedimento”, o legislador não quis relevar os motivos por que a revenda não ocorreu dentro do prazo aí fixado mas apenas a circunstância de esta não se ter efectuado nesse tempo. Se o tivesse querido, por certo teria dado ao preceito uma redacção que traduzisse essa intenção (cfr. art. 9.º, n.º 3, do Código Civil <sup>(8)</sup>). Daí que na tarefa hermenêutica não possam distinguir-se situações que o legislador não distinguiu (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). O intérprete – no nosso caso, em primeira linha, a AT e, em segunda linha e sindicando a actuação desta, o tribunal – não pode relevar distinções que o legislador não estabeleceu, a menos que pudesse concluir com certeza que o pensamento do legislador fora atraído na redacção da norma e, assim, que se impunha uma interpretação restritiva, o que, manifestamente, não é o caso, pois inexistem indícios no sentido de que o legislador tenha dito mais do que aquilo que queria dizer <sup>(9)</sup>.

Por outro lado, não pode de modo algum assacar-se ao resultado a que chegou no termo da tarefa hermenêutica a violação do princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Note-se, aliás, que o princípio constitucional da igualdade perante a lei e através da lei, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, apenas proíbe ao legislador 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. Dito de outro modo, o que importa é que não se discrimine por discriminar.

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 <sup>(10)</sup>.

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 diferenças 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 [...]» <sup>(11)</sup>.

É certo que o princípio da igualdade impõe, não só que se dê tratamento igual a situações essencialmente iguais, mas também que se dê tratamento desigual a situações desiguais, proibindo-se, consequentemente, o tratamento desigual de situações iguais e o tratamento igual de situações desiguais.

No entanto, também em relação ao postulado de que a situações desiguais deve ser dado tratamento desigual se impõe ter presente que o que se pretende evitar são situações de discriminação materialmente infundada, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objectiva e racional. Tal princípio não tem, nem poderia ter, o alcance de exigir uma solução jurídica diversa para cada concreta situação da vida. Manifestamente, o princípio da igualdade, na sua vertente de que a situações desiguais deve ser dada tratamento desigual, não exige ao legislador que crie tantas *facti-species* quantas as situações concretas da vida que consiga prever e a todas dê tratamento jurídico diverso; o que proíbe é que ao não tratamento diverso de situações factualmente diferentes esteja subjacente uma qualquer intenção discriminatória.

No caso, nem sequer pode afirmar-se que as situações factuais que a Recorrente sujeita a confronto para escrutínio da constitucionalidade da interpretação sejam desiguais no seu núcleo (em ambas se verifica a falta de revenda no prazo de 3 anos), sendo que a desigualdade surge apenas relativamente à natureza das razões ou motivos dessa falta.

Ora, não pode impor-se ao legislador que releve os motivos por que a revenda não foi efectuada dentro do prazo de três anos, para lhes dar tratamento diverso consoante esses motivos sejam ou não imputáveis ao contribuinte. O facto de o legislador relevar apenas o decurso do tempo surge como uma opção legislativa justificada em face da finalidade da isenção da sisa no caso de aquisição de prédio para revenda, opção que, nos termos que deixámos referidos, só seria passível de censura à luz do princípio constitucional da igualdade caso se demonstrasse que o legislador, ao não relevar esses motivos, tinha adoptado uma solução discriminatória, designadamente à luz dos critérios definidos no n.º 2 do art. 13.º da CRP.

Porque a alegação aduzida pela ora Recorrente não pode suportar a invocação do “justo impedimento” nem há qualquer outra razão legal para relevar os motivos por que a revenda não foi efectuada dentro do prazo de três anos, bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ao dispensar a produção da prova relativamente à factualidade alegada com vista à demonstração de que envidou todos os esforços para proceder à revenda dentro do prazo de três anos fixado na lei e de que só a não logrou por motivos alheios à sua vontade. É que o juiz não tem o dever de efectuar todas as diligências que sejam requeridas, mas apenas aquelas que, em seu juízo, considere úteis ao apuramento da verdade, devendo abster-se da prática de actos inúteis (cfr. art. 137.º do CPC) e, por outro lado, considerando dispensável a realização de diligências instrutórias, pode conhecer imediatamente do pedido (cfr. art. 113.º do CPPT).

O recurso não pode, pois, ser provido com o primeiro fundamento invocado pela Recorrente.

### 2.2.2 DA TAXA APLICÁVEL

A segunda questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber qual o momento relevante para determinar a taxa a aplicar na liquidação do imposto devido em virtude de na aquisição, com isenção de sisa, de prédio para revenda, esta não ter sido efectuada no prazo de 3 anos: o momento da transmissão (que foi o considerado pela AT), aquele em que se completou o prazo de três anos sem que a revenda tenha tido lugar ou, como sustenta a Recorrente, o momento da liquidação?

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto não atendeu a argumentação aduzida pela Impugnante de que, a haver lugar a tributação, esta devia ser feita, não à taxa em vigor na data da transmissão – a taxa de 10% –, mas à taxa em vigor no momento da liquidação e que, a seu ver, é a de 5% prevista para os prédios rústicos no art. 17.º do Código do Imposto Municipal de Transacções (CIMT); louvou-se nas disposições legais que deixou citadas e na jurisprudência desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Insiste a Recorrente que «a liquidação efectuada ocorre já na vigência da Lei nº. 14/2003 de Maio», que o facto tributário só ocorre «com decurso dos 3 anos sem a venda se realizar» pelo que deveria aplicar-se a taxa em vigor na data da liquidação, alegando que a isenção em causa não tem a natureza de

benefício fiscal, antes traduzindo uma verdadeira situação de “não sujeição”, tanto mais que o art. 18.º do CIMT<sup>(12)</sup>, ao qual deverá ser reconhecido carácter interpretativo e, por isso, aplicação retroactiva, veio clarificar as situações como a dos presentes autos (cfr. as conclusões 08 a 23).

Vejamos:

A questão já foi tratada por este Supremo Tribunal Administrativo, que lhe tem vindo a dar resposta uniforme, dando origem a uma linha jurisprudencial pacífica<sup>(13)</sup>. Assim, vamos limitar-nos a seguir a fundamentação que, a este propósito tem vindo a ser aduzida nos referidos acórdãos desde Supremo Tribunal Administrativo.

Desde logo, quanto ao art. 18.º do CIMT, que a Recorrente invoca para sustentar a pretensão de lhe ser aplicada a taxa de imposto vigente à data da liquidação, é inaplicável ao caso. Primeiro, porque se trata de disposição relativa ao IMT e não à sisa; depois, porque é uma disposição inovadora em face da lei anterior<sup>(14)</sup>.

A norma aplicável ao caso é antes o art. 45.º do CIMSISD, que dispunha que «a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações serão liquidados pelas taxas em vigor ao tempo da transmissão dos bens».

Como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar uniforme e repetidamente,

- ocorrendo a caducidade da isenção de sisa prevista no art. 16.º, 1.º, do CIMSISD, o respectivo imposto deve ser liquidado pela taxa em vigor à data da transmissão, ex vi do disposto no art. 45.º do respectivo Código, e não à taxa em vigor à data da liquidação, como alegado, ou sequer à data em que se completaram os três anos sem que a revenda fosse efectuada, pois que não foi ao tempo destas – antes ao tempo daquela – que a transmissão do bem ocorreu;

- ora, a sisa, como imposto sobre o património, tem como matéria colectável o património transmitido, pelo que incidirá «sobre o valor por que os bens foram transmitidos» (cfr. art. 19.º do CIMSISD);

- a isenção de sisa dos prédios para revenda tem, por opção expressa do legislador nesse sentido (que aliás se manteve no Código do IMT – cfr. o respectivo art. 7.º<sup>(15)</sup>) natureza de benefício fiscal, na modalidade de isenção, pois que «(...) sendo o imposto municipal de sisa um imposto que incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis qualquer que seja o título por que se operem (cfr. arts. 1.º e 2.º do Código da Sisa), já se vê que a disposição contida no n.º 3 do art. 11.º do mesmo código não se configura como regra de não incidência estruturante do próprio sistema de tributação regra, de tal modo que possa ter-se como regra de não sujeição ao respectivo imposto»; trata-se, sim, de uma «isenção sob condição resolutiva (embora condição imprópria, pois a condição não resulta de estipulação contratual mas da existência de requisitos essenciais para a produção dos seus efeitos – cfr. Pires de Lima/Antunes Varela, Código Civil Anotado, Vol. I, Coimbra, 1987, p. 250, nota 2 ao art. 270.º do CC), e como é próprio do regime jurídico destas, a verificação da condição tem em regra eficácia retroactiva (art. 276.º do CC)», tudo se passando, como a jurisprudência tem vindo a afirmar, «como se a liquidação tivesse ficado suspensa no momento da transmissão já que a esta data se deve reportar a não consolidação da referida isenção»<sup>(16)</sup>.

Não tem, pois, razão a Recorrente ao pretender que lhe seja aplicada a taxa vigente à data da liquidação, antes se encontrando conforme à lei a liquidação efectuada à taxa de vigente à data da transmissão do bem, como bem decidiu o Tribunal *a quo*.

A sentença recorrida não merece também aqui qualquer censura pelo que o recurso não merece provimento, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Mesmo a admitir-se que, em abstracto, se possa configurar uma situação de “justo impedimento” relativamente ao prazo fixado para a caducidade da isenção de sisa prevista no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD (não ao abrigo do art. 146.º do CPC, mas ao abrigo do princípio geral de direito que lhe está subjacente), a alegação susceptível de integrar o “justo impedimento” teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efectuar a venda, não bastando para esse efeito a alegação da impossibilidade em obter comprador ao preço pretendido.

II - Fora das situações de “justo impedimento”, a caducidade da isenção dita em I opera independentemente das razões por que se não verificou a revenda dentro do prazo de três anos, não podendo vislumbrar-se na falta de relevância dessas razões violação alguma de norma ou princípio constitucional.

III - Porque o legislador entendeu não relevar os motivos por que a revenda não foi efectuada dentro do referido prazo, a produção de prova sobre as mesmas redundaria em acto inútil e, por isso, proibido (cfr. art. 137.º do CPC).

IV - Sendo a sisa um imposto que se destina a tributar o património, a sua matéria colectável é constituída pelo património transmitido e, assim sendo, incidirá sobre o valor por que os bens foram transmitidos (cfr. art. 19.º do CIMSISD).

V - Deste modo, a taxa a aplicar à liquidação do imposto resultante da caducidade de isenção é a que está em vigor à data da transmissão do imóvel e não à data da sua liquidação, como aliás resulta do art. 45.º do CIMSISD.

VI - A Lei n.º 14/03, de 30 de Maio (tal como o art. 18.º do CIMT), não tem carácter interpretativo nem por qualquer outro modo lhe foi conferida aplicação retroactiva.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

(<sup>2</sup>) Adiante justificaremos esta asserção.

(<sup>3</sup>) O art. 146.º inclui-se no Livro III, título I, capítulo I, do CPC, que têm por epígrafes, respectivamente «Do Processo», «Das disposições gerais» e «Dos actos processuais».

(<sup>4</sup>) Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 7 a) ao art. 20.º, págs. 273 a 276.

(<sup>5</sup>) Vide, com numerosa indicação de doutrina e exaustivo tratamento da questão, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

de 25 de Novembro de 1998, proferido no processo com o n.º 34.284, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Junho de 2002 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1998/32142.pdf>), págs. 7390 a 7407;

de 31 de Maio de 2005, proferido no processo com o n.º 46544, publicado no Apêndice ao Diário da República de 27 de Janeiro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2005/32122.pdf>), págs. 4203 a 4212, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/29cf3ee02b7d5dde80257020004e16d1?OpenDocument>.

(<sup>6</sup>) Vide, os, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 20 de Setembro de 2006, proferido no processo com o n.º 1075/05, publicado no Apêndice ao Diário da República de 20 de Abril de 2007 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32230.pdf>), págs. 1312 a 1325;

de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 539/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4c83d848b12e066080257951004feec6?OpenDocument>.

(<sup>7</sup>) Que não vislumbramos, relativamente a uma sociedade, qual pudesse ser.

(<sup>8</sup>) Diz o n.º 3 do art. 9.º do Código Civil: «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».

(<sup>9</sup>) Cfr. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 186, que refere ainda que «[o] argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessant ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)».

(<sup>10</sup>) 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/pdf1sdiip/2003/06/138A00/35143531.pdf>), págs. 3514 a 3531, também disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030232.html>.

(<sup>11</sup>) 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/pdf2sdiip/2000/10/241000000/1678516786.pdf>), págs. 16785 a 16786, também disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000319.html>.

(<sup>12</sup>) Diz o art. 18.º do CIMT:

«1- O imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário.

2- Se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação.

3- Quando, no caso referido no número anterior e após a aquisição dos bens, tenham ocorrido factos que alterem a sua natureza, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão».

(<sup>13</sup>) Vide, entre outros, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 28 de Janeiro de 2009, proferido no processo com o n.º 642/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32210.pdf>), págs. 134 a 137, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37fa03d96e002e87802575510051b7fe?OpenDocument>;

de 13 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 234/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf>), págs. 732 a 736, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/265d6207f0d4c455802575ba003dcef2?OpenDocument>;

de 1 de Julho de 2009, proferido no processo com o n.º 49/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Novembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32230.pdf>), págs. 1053 a 1056, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/045e46ac32dc99ab802575ef00321d39?OpenDocument>;

de 12 de Novembro de 2009, proferido no processo com o n.º 809/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32240.pdf>), págs. 1747 a 1753, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/14f9057c1f7bd89e802576780037a9d7?OpenDocument>;

de 29 de Junho de 2011, proferido no processo com o n.º 288/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32220.pdf>), págs. 1103 a 1106, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8833519dae48fb93802578c5003a56a1?OpenDocument>.

(<sup>14</sup>) Cfr. J. SILVÉRIO MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS, Os Impostos sobre o Património. O Imposto do Selo: Anotados e Comentados, Lisboa, Engifisco, 2005, págs. 452/453.

(<sup>15</sup>) Neste sentido, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Coimbra, Almedina, 2010, págs. 416/417.

(<sup>16</sup>) As transcrições são dos referidos acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

**Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.****Assunto:**

*Nulidade da sentença. Falta de especificação dos fundamentos de direito. Fundamentação por adesão a parecer do Ministério Público.*

**Sumário:**

*É nula a sentença em que a substanciação da respectiva fundamentação de direito se reconduz a mera remissão para o Parecer do MP, pois que estamos perante fundamentação que equivale a ausência total de motivação jurídica da decisão (artigos 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC).*

Processo n.º 795/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco BPI, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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 do Porto, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela recorrida Banco BPI, S.A., contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1996 operada no seguimento de correcções efectuadas pela Administração Fiscal.

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

A. A douta sentença sob recurso padece de falta de fundamentação de facto e de direito, porquanto preteriu um dos pressupostos necessários ao julgamento da causa, encontrando-se ferida do vício de falta de fundamentação.

B. Ab initio saliente-se que, não obstante a douta sentença em apreço ordenar “Com a notificação desta decisão remeta-se cópia do parecer de fls. 312 a 315”, o mesmo não a acompanhou, desconhecendo a Fazenda Pública quais os seus termos.

C. Mesmo que o parecer em causa tivesse sido remetido com a sentença ora controvertida, o certo é que não deixaria a mesma de pecar por falta de fundamentação.

D. A decisão proferida pelo Tribunal a quo aceitou, sem mais, o parecer emitido nos autos pela Exm<sup>a</sup> Magistrada do Ministério Público, sem que tal adesão total fosse sequer devidamente fundamentada.

E. Limitou-se tão só a douta sentença a referir que “a análise efectuada no parecer emitido, mostra-se adequada e completa, face à matéria de facto dada como assente, pelo que se dispensa outras considerações por parte deste Tribunal”, remetendo integralmente para o seu teor, o qual, mais uma vez se salienta, a Fazenda Pública desconhece.

F. Não apreciou assim a douta sentença, em sede de decisão, os restantes documentos juntos aos autos e que constam da matéria factual dada como assente, estribando-se exclusivamente no parecer do Ministério Público.

G. Não especifica as razões que a levaram a fundamentar-se exclusivamente naquele parecer, desprezando todos os demais elementos juntos aos autos, nem fazendo qualquer análise crítica das provas produzidas no processo.

H. É certo que o cumprimento do dever de fundamentação das sentenças não exige uma fastidiosa explanação que transforme o processo oral em escrito, não sendo necessária uma referência discriminada a cada facto provado e não provado, devendo no entanto deixar claro o porquê da decisão tomada, de forma a permitir a avaliação segura e cabal do processo lógico-mental que serviu de suporte ao respectivo conteúdo.

I. É certo também que o princípio da livre apreciação das provas ou da prova livre impõe ao juiz exercer sobre todas as provas produzidas a sua actividade crítica e mover-se, na sua apreciação, com inteira liberdade e sem outros limites que não sejam os que lhe são impostos pela sua convicção íntima ou pelo seu próprio juízo.

J. Exigindo-se porém ao juiz que deixe consignada nos autos a sua motivação, isto é, os fundamentos ou razões por que decidiu daquela forma e não de outra,

K. porque concorda com a análise e fundamentação constantes do parecer com base no qual decidiu (arts. 653º, n.º 2 e 655º do Código de Processo Civil - CPC), exigindo-se ainda que seja convincente nessa motivação.



L. A sentença sub judicio deveria esclarecer as razões que a levaram a aderir na íntegra ao referido parecer, não sendo suficiente dizer que o mesmo faz uma análise que se mostra “adequada e completa, face à matéria de facto dada como assente, pelo que se dispensa outras considerações”.

M. A transparência das decisões judiciais, o cumprimento do dever de fundamentação de todas as decisões que afectem os interessados e o dever de obediência à lei (art. 653º, n.º 2 do CPC) implicam a necessidade de uma racionalização suficiente do processo de formação e explanação da sua convicção.

N. A decisão do Tribunal deve assim transparecer inequivocamente a forma como julgou a matéria de facto dada como provada.

O. Porém, não especificou a douta sentença, os fundamentos de facto e os fundamentos de direito que justificam a sua decisão, não tendo respeitado o disposto no art. 205º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa e nos arts. 158º e 659º, n.º 2 do CPC.

P. Os destinatários da decisão têm o direito de conhecer os fundamentos de facto e os fundamentos de direito que estiveram na base da decisão, sendo nessa fundamentação que deve ser encontrada a sua legitimação, sob pena de nulidade da mesma,

Q. porquanto com total ausência de fundamentação, não pode a Fazenda Pública sindicar tal decisão, por falta de um dos pressupostos necessários, não sendo possível aferir se, no caso em apreço, foi bem ou mal aplicado o direito correspondente.

R. Não sendo a fundamentação minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, deverá entender-se que se está perante uma nulidade da sentença por falta de fundamentação (cfr. arts. 125º do CPPT e 668º, n.º 1, alínea b) do CPC).

S. Em conclusão, é pois de concluir que a sentença recorrida padece de notória falta de fundamentação, impondo-se a sua anulação e a prolação de uma nova, na qual deverá constar a discriminação de todos os factos ou elementos de facto provados com interesse para a decisão da causa, bem como a especificação dos fundamentos de direito (art. 712º, n.º 5 do CPC).

Termina pedindo o provimento do recurso, com anulação da douta decisão recorrida.

1.3. Contra-alegou a recorrida, formulando, a final, as Conclusões seguintes:

1.ª O presente recurso, interposto pela Ilustre Representante da Fazenda Pública, visa reagir contra a sentença proferida nos autos, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo Recorrido e, em consequência, determinou a anulação da liquidação adicional de IRC na parte impugnada;

2.ª Invoca a Ilustre Representante da Fazenda Pública que a sentença sob recurso padece de falta de fundamentação de facto e de direito, não sendo a mesma minimamente elucidativa das razões que justificam a sua decisão, enfermando, assim, de nulidade (cf. artigo 125º do CPPT e artigo 668º, n.º 1, alínea b) do CPC), invocando, para tanto, que o Tribunal a quo não apreciou os demais documentos juntos aos autos e que constam da matéria factual dada como assente, nem fez qualquer análise crítica das provas produzidas no processo, estribando-se exclusivamente no parecer do Magistrado do Ministério Público, sem que, por um lado, aquele parecer tenha sido notificado à Recorrente conjuntamente com a sentença, como aí se determinava, e, por outro lado, o Tribunal a quo esclareça as razões porque o levaram a aderir na íntegra a tal parecer;

3.ª Sucede que, não assiste qualquer razão à Ilustre Representante da Fazenda Pública, devendo manter-se a decisão recorrida;

4.ª Previamente, cumpre salientar que, por sentença de 3 de Abril de 2003, o Tribunal a quo decidiu pela improcedência da impugnação judicial, sustentando, para o efeito e para o que ora importa, que se encontrava verificada a alegada excepção peremptória de extemporaneidade, tendo o ora Recorrido da mesma interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual veio determinar que, embora fosse manifesto o erro nos pressupostos em que assentou a decisão recorrida, atenta a insuficiência da matéria de facto para julgar em substituição, os autos baixassem à primeira instância para se proceder às diligências probatórias que viabilizassem aquilatar da tempestividade da impugnação e, sendo caso disso, emitir pronúncia sobre o mérito;

5.ª O Tribunal a quo, após análise da prova documental carreada para os autos, deu como assentes os factos com interesse para a decisão da causa, tendo em sede de fundamentação da decisão, remetido para o parecer do Magistrado do Ministério Público, porquanto considerou que a análise aí expandida se mostra adequada e completa face à matéria de facto assente, dispensando outras considerações;

6.ª Posto isto, impecede, desde logo, o invocado pela Ilustre Representante da Fazenda Pública, quando sustenta a ilegalidade da sentença por falta de notificação do parecer do Magistrado do Ministério Público, para que aquela remete na íntegra, porquanto, por um lado, tal parecer encontra-se junto aos autos, estando, deste modo, acessível às Partes e, por outro lado, tal omissão constitui apenas um vício processual e não um vício/nulidade da sentença;

7.ª Com efeito, a falta de envio com a notificação da sentença recorrida, do parecer em que se baseia, não determina a ilegalidade da mesma, maxime por falta de fundamentação nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, uma vez que a omissão de formalidades na notificação da sentença, não é invalidante da mesma, pelo que tal vício processual apenas poderia ter sido arguido nos termos

do regime geral, ou seja, no prazo de 10 dias contados da notificação da sentença, momento em que a Ilustre Representante da Fazenda Pública tomou conhecimento da omissão de notificação, o que não sucedeu, sanando-se, assim, tal vício, e a sua arguição perante o Tribunal ad quem é manifestamente intempestiva (cf. artigos 201º, n.º 1, 153º, n.º 1 e 145º, n.º 3, todos do CPC);

8.<sup>a</sup> Neste sentido, atente-se o seguinte aresto do Supremo Tribunal de Justiça, de 9 de Fevereiro de 1990, citado por ABÍLIO NETO, no qual se pugna que “A falta de envio, com a carta destinada à respectiva notificação de uma cópia da decisão a notificar apenas poderá ocasionar uma nulidade secundária que se terá por sanada se não for arguida em prazo legal”;

9.<sup>a</sup> Sem prejuízo do exposto, também não assiste qualquer razão à Ilustre Representante da Fazenda Pública no que respeita à alegada nulidade da sentença recorrida por falta de fundamentação de facto e de exame crítico das provas (cf. artigo 668º, n.º 1, alínea b) do CPC);

10.<sup>a</sup> A título prévio, importa referir que, atenta a invocação de tal nulidade, entende o Recorrido que o presente Tribunal ad quem mostra-se incompetente, em razão da matéria nos termos do disposto no artigo 280º, n.º 1, do CPPT;

11.<sup>a</sup> Não obstante o exposto, improcede o alegado vício de falta de fundamentação de facto imputado à sentença recorrida, uma vez que a mesma se encontra devidamente fundamentada, e só a falta absoluta de fundamentação, e não já uma fundamentação incorrecta ou incompleta, são susceptíveis de causar a nulidade da sentença (cf. acórdão do STA proferido em 14.07.2008, no âmbito do processo n.º 510/08), sendo, assim, necessário que o juiz omita a especificação dos factos que se considere provados de harmonia com o que estabelece o artigo 659º do CPC;

12.<sup>a</sup> Com efeito, o Tribunal a quo, por um lado, analisou a prova carreada para os autos, dando como assente os factos que se afiguravam necessários para a decisão da causa (aí remetendo para os documentos juntos aos autos) e, por outro lado, após a análise da prova produzida, fundamentou a decisão por remissão para o parecer do Ministério Público de fls. 312 a 315, porquanto, da sua análise o mesmo se afigurava, face à matéria de facto dada como assente, adequado e completo, inexistindo, deste modo, qualquer omissão da especificação dos factos provados ou de exame crítico das provas;

13.<sup>a</sup> Acresce que, no que se refere à análise crítica da prova, a mesma, ainda que inexistente, não é susceptível de causar a nulidade da sentença (cf. acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 19.01.1984, e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 20.05.2010, proferido no processo n.º 05853);

14.<sup>a</sup> Saliente-se, por fim, que a Ilustre Representante da Fazenda Pública não indicou, como se lhe impunha nos termos do artigo 690º-A do CPC, e sob pena de rejeição do recurso, quais os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados, quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto diversa da recorrida e consequentemente uma diversa solução de direito;

15.<sup>a</sup> Pelo que, atento todo o exposto, a alegada falta de fundamentação de facto sustentada pela Ilustre Representante da Fazenda Pública é manifestamente improcedente, não se verificando, quer a ausência de discriminação de elementos probatórios em que o Tribunal se baseou para sustentar a sua decisão, quer a omissão total de especificação de factos;

16.<sup>a</sup> Improcede igualmente a alegada nulidade da sentença por falta de fundamentação de direito, nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea b) do CPC e do artigo 125º do CPPT, uma vez que a mesma se encontra devidamente fundamentada, e só a falta absoluta de fundamentação, e não já uma fundamentação incorrecta ou incompleta, são susceptíveis de causar a nulidade da sentença (cf. nomeadamente, o acórdão do STA proferido em 14.07.2008, no âmbito do processo n.º 510/08);

17.<sup>a</sup> Com efeito, a sentença a quo é elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, atenta a remissão que é feita para o parecer do Magistrado do Ministério Público de fls. 312 a 315, tendo a sentença, por meio daquela fundamentação por remissão, se apropriado dos fundamentos daquele parecer, passando os mesmos a constituir parte integrante da sentença;

18.<sup>a</sup> Note-se que em sede da fundamentação por remissão, para concluir pelo cumprimento do dever em causa, basta uma declaração inequívoca, que não deixe dúvidas quanto à identificação da fundamentação do acto, podendo não ser imperativo referir no acto administrativo que se concorda com a informação, parecer ou proposta que o antecede, bastando uma declaração que se apresente inequívoca, sem deixar dúvidas quanto à identificação da fundamentação do acto, desde que, pela forma de que se revestiu, não legitime qualquer dúvida quanto ao que se pretendeu acolher no acto, e que possa deduzir-se que o seu autor não possa ter tido em consideração outros fundamentos para além dos constantes dessa proposta parecer ou informação, tendo sido tal exigência tomada em conta e concretizada pelo Tribunal a quo na sentença proferida;

19.<sup>a</sup> Saliente-se, por fim, que a própria Recorrente deixa antever que o vício concretamente imputado à sentença recorrida não é a falta absoluta de fundamentação, mas a mera insuficiência da mesma, cuja consequência, repita-se constitui mero erro de julgamento, e não a nulidade invocada, porquanto nas suas alegações de recurso refere que a sentença nem se encontra “(...) sequer devidamente fundamentada (...)” (cf. ponto D. das conclusões das alegações de recurso), mais pugnando “A sentença sub

juízo deveria esclarecer as razões (...) não sendo suficiente dizer que o mesmo (...)” (cf. ponto L. das conclusões das alegações de recurso);

20.<sup>a</sup> Pelo que, e em suma, a sentença recorrida não incorreu em qualquer caso na nulidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668º do CPC e no n.º 1 do artigo 125º do CPPT;

21.<sup>a</sup> Conforme resulta do exposto, a Ilustre Representante da Fazenda Pública apenas atacou a sentença recorrida com fundamento na falta de fundamentação de facto e de direito, não se pronunciando sobre o sentido do decidido quanto à excepção invocada nos autos ou quanto à decisão de mérito, pelo que improcedendo, como se pugna, tais vícios, a Recorrente deixa inatacados os verdadeiros motivos porque a impugnação judicial foi julgada procedente, devendo o recurso ser julgado totalmente improcedente e manter-se, sem mais, a decisão recorrida;

22.<sup>a</sup> Sem prejuízo do exposto, admitindo-se que possa proceder o recurso interposto pela Ilustre Representante da Fazenda Pública, o que apenas se admite por dever de patrocínio, sempre se impõe que o Tribunal ad quem, nos termos do disposto no artigo 729º, n.º 1 e n.º 3, aplicável ex vi artigo 2º, alínea e) do CPPT, adopte uma de duas posições, consoante o processo disponha, ou não de todos os elementos necessários e as questões a decidir versem exclusivamente questões de direito:

22.1 julgar em substituição, conhecendo da questão / questões de fundo e proferindo decisão sobre as mesmas; ou

22.2 remeter o processo ao Tribunal de 1.<sup>a</sup> instância, por forma a que, com novo julgamento da matéria de facto e de direito, seja proferida uma nova decisão relativamente ao pedido / questões anteriormente não apreciadas.

23.<sup>a</sup> Efectivamente, atento o disposto na lei, doutrina e jurisprudência aplicáveis, o Tribunal ad quem pode actuar segundo um dos referidos modelos, ademais, tal actuação é a única que permite assegurar o respeito pelo princípio da tutela jurisdicional efectiva e pelo princípio “pro actione”, constitucionalmente consagrado no artigo 20º e no n.º 4 do artigo 268º, ambos da CRP;

24.<sup>a</sup> Face à factualidade provada pelo Tribunal a quo e às questões ainda por dirimir, caso o douto Tribunal ad quem entenda conhecer das mesmas (não baixando os autos à primeira instância para prolação de nova decisão) sempre se impõe aqui pugnar que o acto tributário sub judice deverá, como ficou amplamente demonstrado nos presentes autos e se dá por integralmente reproduzido nas presentes alegações e conclusões, ser anulado, na parte impugnada, não procedendo as demais excepções;

25.<sup>a</sup> Com efeito, conforme decorre da factualidade dada como assente pela sentença recorrida, é manifesta a tempestividade da reclamação graciosa deduzida em 27 de Dezembro de 2000, na sequência da notificação, em 12 de Dezembro de 2000, da fundamentação do acto tributário sub judice nos termos do artigo 37º do CPPT, e, conseqüentemente, da impugnação judicial apresentada nos presentes autos;

26.<sup>a</sup> Sem prejuízo do exposto, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada pelo Impugnante, ora Recorrido, invoca a administração tributária como fundamento da mesma, o facto de não existir qualquer “(...) relação de causa-efeito entre as correcções de que o BPI discorda e a liquidação n.º 8910010478 (...)”, carecendo tal entendimento de absoluta falta de sustento legal, afigurando-se manifestamente lesivo dos direitos e interesses dos sujeitos passivos;

27.<sup>a</sup> Com efeito, constituindo o acto tributário sub judice um acto autónomo definitivo e executório, susceptível de lesar a situação jurídico-fiscal do sujeito passivo, é passível de ser sindicado, maxime por constituir o acto decorrente do último apuramento com referência ao exercício em causa;

28.<sup>a</sup> No que importa à apreciação da correcção contestada em sede de impugnação judicial, referente ao acréscimo do montante de € 167.012,50 (Pte. 33.483.000\$00), relativo à não aceitação como custo fiscal de amortizações praticadas sobre as indemnizações pagas por contrapartida das benfeitorias deixadas nos estabelecimentos comerciais onde foram instalados determinados balcões do Banco, é igualmente manifesta a procedência da impugnação judicial;

29.<sup>a</sup> Com efeito, tratando-se aquelas benfeitorias de activos incorporados em edifícios arrendados, procedeu o ora impugnante à sua evidenciação contabilística na conta 4618 (“Obras em edifícios arrendados”), e à sua amortização no período de três anos (período de vida útil que estimou para os mesmos activos), conforme lhe impunha o Decreto-Lei n.º 186/91, de 17 de Maio, e o Aviso n.º 9/94, do Banco de Portugal, conclui-se, assim, pela regularidade do procedimento adoptado pelo Recorrido no plano contábil e fiscal, terá de concluir-se outrossim, pela inexistência de fundamento legal para as correcções promovidas pelo acto tributário sob censura, enfermando este, conseqüentemente, de ilegalidade por violação do artigo 5º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 186/91, de 17 de Maio, razão por que deve ser declarado nulo e sem nenhum efeito (cf. neste sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo constante do acórdão de 26 de Abril de 1995);

30.<sup>a</sup> Sem prejuízo do exposto, se bem se alcança o entendimento que perpassa da referida motivação do acto sub judice, o que aquele terá querido afirmar, e não o terá conseguido fazer da melhor forma, foi que, em seu entender, as benfeitorias “imobilizadas” pelo impugnante não possuíam qualquer existência física, pelo que os montantes inscritos na contabilidade e objecto de amortização corresponderiam afinal, e tão só, às quantias pagas a título de indemnização aos anteriores arrendatários, não constituindo estas activos amortizáveis, sendo que, ainda que fosse este o real móbil das correcções efectuadas, o

que só por mera cautela se admite, sem conceder quanto ao vício já imputado, ainda assim o presente acto tributário se encontraria, como veremos, ferido de manifesta ilegalidade.

31.<sup>a</sup> Com efeito, nos termos do artigo 78º do CPT, em vigor à data dos factos, compete aos serviços de fiscalização tributária demonstrar que as benfeitorias imobilizadas pelo Recorrido não possuíam de facto qualquer existência física, e só a partir daí, ilidida a supra referida presunção, retirar as devidas consequências no plano do apuramento da matéria colectável do Impugnante, ora Recorrido (neste sentido, pronunciou-se já o Tribunal Central Administrativo Norte, no seu acórdão de 11 de Janeiro de 2007, proferido no processo n.º 89/04);

32.<sup>a</sup> Mas ainda que, por último, se admitisse a inexistência dos activos corpóreos em questão (benfeitorias), hipótese que, mais uma vez, só por esforçada cautela se equaciona, sempre sem conceder, sempre haveria de ser demonstrado que os montantes pagos por contrapartida do ingresso na titularidade de um direito de arrendamento não constituem, em abstracto, custos fiscalmente aceites, e, bem assim, periodificáveis;

33.<sup>a</sup> Ora, destinando-se os imóveis em questão à instalação de agências bancárias, é inquestionável que as quantias que o impugnante se viu obrigado a entregar como contrapartida do ingresso na titularidade do direito ao arrendamento dos mesmos, assegurando a ocupação dos locais para a prossecução da sua actividade, se afiguram como custos indispensáveis à formação do rendimento tributável da impugnante, mais que não fosse, à formação dos proveitos sujeitos a imposto, gerado por aquelas agências (neste sentido, pronunciou-se já o Tribunal Central Administrativo Norte, no seu acórdão de 11 de Janeiro de 2007, proferido no processo n.º 89/04) e tratando-se de custos com projecção económica plurianual, haveriam de ser fiscalmente reflectidos em mais que um exercício (cf. despacho do Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos de 24 de Março de 1992, e, mais recentemente, o despacho proferido pelo Director Geral dos Impostos em 14 de Janeiro de 2000 sobre a informação n.º 1479/99 da Direcção de Serviços de IRC, divulgado através do Ofício n.º 3920, de 21/01/00);

33.<sup>a</sup> Em suma, e sem mais delongas cumpre pois concluir que, ao desconsiderar, sem mais, os custos legitimamente reconhecidos pelo Recorrido e no exercício em causa, viola ainda o acto tributário sob censura, o disposto nos artigos 23º e 18º do Código do IRC, devendo também, por esta razão, ser anulado.

Termina pedindo que o recurso seja julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida, ou, caso assim não se entenda, que o Tribunal ad quem, consoante o processo disponha, ou não de todos os elementos necessários e as questões a decidir versem exclusivamente questões de direito:

(i) julgue em substituição, conhecendo da questão / questões de fundo e proferindo decisão sobre as mesmas;

ou (ii) remeta o processo ao Tribunal a quo, por forma a que, com novo julgamento da matéria de facto e de direito, seja proferida uma nova decisão relativamente ao pedido / questões anteriormente não apreciadas.

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

«1. A omissão do envio do parecer do Ministério Público, objecto da remissão efectuada na fundamentação jurídica da sentença, constitui mera irregularidade da notificação, insusceptível de afectar a validade da sentença. No caso concreto a irregularidade ficou sanada:

- com a falta de arguição no prazo legal supletivo (art. 153º n.º 1 CPC/art.2º alínea e) CPPT);

- com o despacho proferido em 27.04.2011 e executado mediante carta com data 7.06.2011 (fls. 350 e 407).

2. A sentença impugnada contém a fundamentação de facto exigível, discriminando a matéria provada da não provada (art. 123º n.º 2 CPPT). No domínio da prova documental a exigência de exame crítico das provas é observada mediante o estabelecimento de clara correlação entre cada um dos factos provados discriminados e os respectivos documentos de suporte, permitindo às partes o controlo da transparência do processo de formação da prudente convicção do juiz, e uma opção esclarecida entre a conformação ou a impugnação do julgamento sobre a matéria de facto (arts. 653º n.º 2, 655º e 659º n.º 3 CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

3. A remissão da fundamentação jurídica da sentença de um tribunal de 1ª instância para o parecer do Ministério Público não é autorizada pelo ordenamento vigente o qual exige, com formulação inequívoca, a especificação dos fundamentos de direito da decisão, sob cominação de nulidade da sentença (art. 125º n.º 1 CPPT; art. 668º n.º 1 alínea b) CPC).

Se o legislador permitisse a fundamentação por remissão teria exprimido o seu pensamento em termos adequados, como sucedeu com os acórdãos dos tribunais superiores que podem remeter para a fundamentação de precedente acórdão que tenha apreciado idêntica questão ou mesmo para decisões de tribunais de 1ª instância (art. 8º n.º 3 CCivil; art. 713º n.ºs. 5 e 6 CPC).

Sem prejuízo de a remissão da fundamentação jurídica da sentença para o parecer do Ministério Público merecer ponderação como inovação legislativa a adoptar, a expressa especificação dos fundamentos de direito da decisão é a solução que confere melhor tutela aos interesses das partes, na medida em que assegura mais eficaz escrutínio do processo de formação do raciocínio da julgador na definição da solução das questões jurídicas que lhe cumpre apreciar.

No contexto descrito a sentença enferma de nulidade por falta de especificação dos fundamentos de direito (art. 125º n.º 1 CPPT; art. 668º n.º 1 alínea b) CPC).

4. A declaração de nulidade não vincula o STA, na qualidade de tribunal de revista, à apreciação do objecto do recurso (arts. 715º n.º 1 e 726º CPC).

#### CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser declarada nula.

O processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido, para prolação de nova sentença que conheça do mérito da causa, expurgada da nulidade declarada».

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

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

1 - Em 06 de Setembro de 2000 foi emitida a liquidação de IRC, ora impugnada, nos termos constantes de fls. 53 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

2 - Em 16 de Outubro de 2000 a ora impugnante requereu nos termos do art. 37º do CPPT, a fundamentação legal das liquidações de IRC n.ºs. 8910010478 e 8910010477 relativas aos exercícios de 1995 e 1996 nos termos constantes de fls. 276 e que aqui se dá por reproduzida.

3 - Em 04.12.2000 a Direcção de Finanças do Porto - Divisão de Liquidação dos Impostos s/Rendimento e s/Despesa, remete aos Serviços de Inspecção Tributária de Lisboa, o pedido de fundamentação das liquidações identificado em 2), cfr. fls. 275 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

4 - A impugnante foi notificada da fundamentação referida em 3), por ofício datado de 11.12.2000, cfr. fls. 274 destes autos.

5 - A fundamentação das liquidações em causa encontra-se junta a fls. 57 a 69 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

6 - A ora impugnante apresentou reclamação graciosa em 27.12.2000 contra a liquidação do IRC com o n.º 8910010477 respeitante ao exercício de 1996 nos termos constantes de fls. 42 a 51 e que aqui se dão por reproduzidas.

7 - A ora impugnante foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa em 09 de Maio de 2002, cfr. fls. 21 a 24 destes autos e fls. 44 do PA (reclamação graciosa) e que aqui se dão por reproduzidas.

8 - Os fundamentos de facto e de direito que estiveram na base do indeferimento da reclamação graciosa encontram-se a fls. 22 e 23 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

9 - A presente impugnação judicial foi apresentada em 23 de Maio de 2002, cfr. fls. 1 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

10 - A impugnante foi objecto de uma acção inspectiva e na sequência da mesma foram realizadas correcções ao exercício económico de 1996.

11 - As correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção e que o impugnante ataca nestes autos são as seguintes: “(...) não aceitação como custo fiscal de amortizações praticadas sobre as indemnizações pagas por contrapartida das benfeitorias deixadas nos estabelecimentos comerciais onde foram instalados determinados balcões do Banco”.

12 - O acréscimo efectuado à matéria colectável relativamente à correcção referida em 12) foi de € 167.012,50 (Esc: 33.483.000\$00).

13 - A petição inicial foi apresentada em 23.05.2002.

2.2. E quanto aos factos não provados, bem como quanto à fundamentação dos factos julgados provados, a sentença exara o seguinte:

«Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração da matéria de facto dada como assente, nos factos alegados e não impugnados e na análise dos documentos acima identificados e não impugnados.

FACTOS NÃO PROVADOS: Inexistem, com interesse para a presente decisão.»

3.1. Enunciando como questões a decidir, a caducidade do direito de deduzir impugnação (suscitada pela Fazenda Pública) e a ilegalidade da liquidação por vício de violação de lei (suscitada pela impugnante), a sentença julgou improcedente a questão prévia da caducidade do direito de acção e julgou procedente a impugnação com a seguinte fundamentação de direito:

«O DIREITO:

*Decorre da matéria de facto dada como assente, que o impugnante foi objecto de uma acção inspectiva levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção Geral dos Impostos.*

*No seguimento daquela acção de fiscalização foram efectuadas correcções ao resultado fiscal do exercício de 1996.*

*Sustenta o impugnante que a liquidação do IRC ora em apreciação é ilegal por vício de violação de lei.*

*Ora, no que concerne à questão em discussão nos presentes autos, e conforme supra mencionado, a Exma. Magistrada do Ministério Público pronunciou-se no sentido da procedência da impugnação nos termos constantes do parecer emitido de fls. 175 a 179 destes autos.*

*Pronunciou-se igualmente relativamente à questão da intempestividade da acção suscitada pela Fazenda Pública.*

*Ora, a análise efectuada no parecer emitido, mostra-se adequada e completa, face à matéria de facto dada como assente, pelo que se dispensa outras considerações por parte deste Tribunal, dando-se aqui por integralmente reproduzido o teor do mesmo e que consta destes autos a fls. 312 a 315.*

*Assim sendo, improcede a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública, considerando-se tempestiva a presente acção, e no mais pela procedência da presente impugnação por ilegalidade da liquidação por vício de violação de lei.*

### III - DECISÃO:

*Em consequência do exposto, julgo procedente a impugnação, anulando-se a liquidação em causa.*

*Sem custas, por a Fazenda Pública delas estar isenta.*

*Com a notificação desta decisão remeta-se cópia do parecer de fls. 312 a 315.»*

3.2. Discordando do assim decidido a Fazenda Pública imputa à sentença as nulidades decorrentes da falta de fundamentação de facto e de direito, por se limitar a fazer remissão para o Parecer do MP, não sendo a fundamentação minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu e não sendo, por isso, possível à Fazenda Pública sindicarem tal decisão, por falta de um dos pressupostos necessários, nem aferir se, no caso em apreço, foi bem ou mal aplicado o direito correspondente. E mais alega que, não obstante se ter ordenado que, juntamente com a notificação da sentença, fosse remetida cópia desse Parecer, tal cópia não acompanhou aquela notificação.

3.3. Por sua vez, a recorrida entende que:

**a)** não se verifica a invocada nulidade da sentença por falta de notificação do parecer do MP, para que aquela remete na íntegra, porquanto, por um lado, tal parecer se encontra junto aos autos, estando, deste modo, acessível às partes e, por outro lado, tal omissão constitui apenas um vício processual e não um vício/nulidade da sentença, vício que deveria ter sido arguido no prazo de 10 dias contados da notificação da sentença, o que não sucedeu, sanando-se, assim, tal vício e sendo agora intempestiva a sua arguição junto do Tribunal ad quem (arts. 201º, n.º 1, 153º, n.º 1 e 145º, n.º 3, todos do CPC) — cfr. Conclusões 6ª a 8ª das contra-alegações;

**b)** não se verifica a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto e de exame crítico das provas, uma vez que o Tribunal, por um lado, analisou a prova carreada para os autos, dando como assente os factos que se afiguravam necessários para a decisão da causa (aí remetendo para os documentos juntos aos autos) e, por outro lado, após a análise da prova produzida, fundamentou a decisão por remissão para o parecer do MP, porquanto da sua análise, e face à matéria de facto provada, se afigurou ao Tribunal ser tal parecer adequado e completo, acrescentando, ainda, que ainda que inexistisse a análise crítica da prova, tal não seria susceptível de causar a nulidade da sentença - cfr. Conclusões 9ª, 11ª a 13ª e 15ª das contra-alegações.

— Atendendo, aliás, à invocação desta nulidade, o Tribunal ad quem será incompetente, em razão da matéria, nos termos do disposto no art. 280º, n.º 1, do CPPT (Conclusão 10ª);

— E a recorrente também não indicou, como impõe o art. 690º-A do CPC, sob pena de rejeição do recurso, quais os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados, quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto diversa da recorrida e consequentemente uma diversa solução de direito (Conclusão 14ª);

**c)** não se verifica a nulidade da sentença por falta de fundamentação de direito, uma vez que, atenta a remissão para o parecer do MP, a sentença é elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, apropriando-se, por meio daquela fundamentação por remissão, dos fundamentos daquele parecer, passando os mesmos a constituir parte integrante da sentença, e sendo que só a falta absoluta de fundamentação (e não já uma fundamentação incorrecta ou incompleta) é susceptível de causar a respectiva nulidade da sentença — cfr. Conclusões 16ª a 21ª das contra-alegações.

**d)** caso proceda o recurso, sempre se imporá que o Tribunal ad quem julgue em substituição e profira decisão sobre as questões de fundo, ou remeta o processo ao Tribunal recorrido por forma a que, com novo julgamento da matéria de facto e de direito, seja proferida nova decisão - Conclusões 22ª e 23ª.

- E caso se entenda dever conhecer, desde já, das ditas questões, deve proceder a impugnação e ser anulado o acto de liquidação por, face à factualidade julgada provada e à consequente prova da inexistência de fundamento legal para as correcções promovidas, se verificar ilegalidade por violação do disposto no art. 5º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12/1 e do art. 6º do DL n.º 186/91, de 17/5, bem como nos arts. 18º e 23º do CIRC — Conclusões 24ª a 33ª.

4. A primeira questão a decidir no presente recurso é, assim, a de saber se se verifica a invocada nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto que justificam a decisão.

Mas previamente a esta importa, ainda, apreciar quer a questão da alegada incompetência do STA, para conhecer do recurso, quer a questão da nulidade processual (por alegada não notificação do Parecer do MP), ambas suscitadas pela recorrida nas contra-alegações.

Vejamos.

#### 4.1. Quanto à competência do STA.

Alega a recorrida que, atendendo à invocação, por parte da recorrente, da nulidade da sentença, por falta de fundamentação de facto, então o STA será incompetente, em razão da matéria, dado o disposto no art. 280º, n.º 1, do CPPT (Conclusão 10ª);

Diga-se, desde já, que, a concluir-se que existem questões de facto a dirimir, o que ocorrerá é a incompetência do STA, em razão da hierarquia e não em razão da matéria.

De todo o modo, afigura-se-nos que a mesma não se verifica.

É certo que, tal como resulta da alínea b) do art. 26º do ETAF (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12), a competência do STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários se restringe, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do TCA, ao qual compete (cfr. alínea a) do art. 38º) conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º (em consonância, aliás, com o disposto no n.º 1 do art. 280º do CPPT). Ou seja, reserva-se ao STA o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão.

Ora, para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, apenas há que atentar, em princípio, no teor das conclusões da alegação do recurso (pois por aquelas se define o objecto e se delimita o âmbito deste - cfr. o n.º 3 do art. 684º e os n.ºs 1 e 3 do art. 690º, ambos do CPC) e verificar se, perante tais conclusões, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto (ou porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, ou porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, ou, ainda, porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa).

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

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

No caso vertente, a recorrente Fazenda Pública invoca a nulidade da sentença, por «pecar por falta de fundamentação», já que «aceitou, sem mais, o parecer emitido nos autos pela Exmª Magistrada do Ministério Público, sem que tal adesão total fosse sequer devidamente fundamentada» e se limitou «tão só (...) a referir que “a análise efectuada no parecer emitido, mostra-se adequada e completa, face à matéria de facto dada como assente, pelo que se dispensa outras considerações por parte deste Tribunal”, remetendo integralmente para o seu teor», pelo que «Não apreciou assim a dita sentença, em sede de decisão, os restantes documentos juntos aos autos e que constam da matéria factual dada como assente, estribando-se exclusivamente no parecer do Ministério Público» e «Não especifica as razões que a levaram a fundamentar-se exclusivamente naquele parecer, desprezando todos os demais elementos juntos aos autos, nem fazendo qualquer análise crítica das provas produzidas no processo» (cfr. as Conclusões D a G das alegações).

Ora, sendo certo que tal alegação não prima pela clareza de exposição, crê-se que, ainda assim, e salvo o devido respeito, ela não se reconduz a uma alegação discordante da matéria de facto fixada na sentença, ou das ilações de facto que se devam retirar daquela matéria de facto ali julgada provada [veja-se que, relativamente à menção dos documentos, o que a recorrente afirma — Conclusão F — é que, apesar de os mesmos constarem «da matéria factual dada como assente» (sublinhado nosso), a sentença não os apreciou em sede de decisão, «estribando-se exclusivamente no parecer do Ministério Público»]. Trata-se, antes, a nosso ver, de uma alegação que visa substanciar a invocada falta de fundamentação de facto por parte da sentença, por esta ter aceite, «sem mais, o parecer emitido nos autos pela Exmª Magistrada do Ministério Público, sem que tal adesão total fosse sequer devidamente fundamentada» e sem ter apreciado (fundamentado), não já em termos de factualidade provada ou não provada, mas apenas em termos de fundamentação (que a recorrente considera inexistente) da própria adesão ao dito parecer e ao seu sentido (cfr., nomeadamente, o teor das Conclusões G e L). Aliás, só assim se percebe que, para a recorrente, aqueles «elementos juntos aos autos» referenciados na sua alegação sejam os que «constam da matéria factual dada como assente».

E, neste contexto, conclui-se que o recurso não versa matéria de facto, improcedendo pois, o alegado pela recorrida quer na Conclusão 10ª das contra-alegações (incompetência do STA), quer na Conclusão 14ª (não cumprimento do ónus de especificação dos concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados - n.º 1 als. a) e b) do actual art. 685º-B do CPC).

#### 4.2. Quanto à questão da nulidade processual secundária (por não notificação do Parecer do MP)

A verificar-se, a alegada omissão do envio do Parecer do MP, para o sentido e teor do qual se remeteu na fundamentação jurídica da sentença, constituirá mera irregularidade da notificação e não

da sentença (sendo que esta até determina, na parte final, que «Com a notificação desta decisão remeta-se cópia do parecer de fls. 312 a 315»). Ou seja, tal irregularidade, a verificar-se, não será susceptível de afectar a validade intrínseca da sentença, podendo constituir, antes, nulidade processual secundária subsumível ao disposto no art. 201º do CPC, como, aliás, a recorrida bem sustenta nas Conclusões 6ª e 7ª das suas contra-alegações.

Todavia, descendo aos autos, constata-se que tal irregularidade sempre terá ficado sanada quer face à não arguição da mesma no prazo legal supletivo (nº 1 do art. 153º do CPC), quer face ao determinado pelo posterior despacho judicial proferido em 27/4/2011 (fls. 350), determinação aquela que foi cumprida mediante carta datada de 7/6/2011 (fls. 407) e remetida à recorrente.

Improcede, portanto, a Conclusão B das alegações de recurso.

**5. Importa, então, apreciar a invocada nulidade imputada pela recorrente à própria sentença (nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto que justificam a decisão).**

5.1. É sabido e é jurisprudência assente que esta nulidade só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto, ou de direito, em que assenta a decisão (cfr. arts. 125º do CPPT e 668º, n.º 1, alínea b) do CPC).

A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140.

Ora a sentença recorrida contém, como dela se constata, a fundamentação de facto exigível, autonomizando e especificando concretamente os factos que julgou provados, discriminando a matéria provada da não provada (cfr. n.º 2 do art. 123º do CPPT) e exarando, com recurso à utilização da expressão «Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração da matéria de facto dada como assente, nos factos alegados e não impugnados e na análise dos documentos acima identificados e não impugnados» a própria fundamentação matéria de facto que foi julgada provada, sendo que, como bem refere o Exmo. PGA, no domínio da prova documental a exigência de exame crítico das provas é observada mediante o estabelecimento de clara correlação entre cada um dos factos provados discriminados e os respectivos documentos de suporte, permitindo às partes o controlo da transparência do processo de formação da prudente convicção do juiz, e uma opção esclarecida entre a conformação ou a impugnação do julgamento sobre a matéria de facto (cfr. os arts. 653º, n.º 2, 655º e 659º, n.º 3, todos do CPC, subsidiariamente aplicável).

Não se vê, portanto, que nesta vertente (especificação dos fundamentos de facto que justificam a decisão) ocorra nulidade da sentença.

5.2. O mesmo não sucede, porém, no que respeita à fundamentação de direito da decisão.

Com efeito, referindo-se que a impugnante sustenta que a liquidação do IRC ora em apreciação é ilegal por vício de violação de lei, exara-se, em seguida, o seguinte:

*«Ora, no que concerne à questão em discussão nos presentes autos, e conforme supra mencionado, a Exma. Magistrada do Ministério Público pronunciou-se no sentido da procedência da impugnação nos termos constantes do parecer emitido de fls. 175 a 179 destes autos.*

*Pronunciou-se igualmente relativamente à questão da intempestividade da acção suscitada pela Fazenda Pública.*

*Ora, a análise efectuada no parecer emitido, mostra-se adequada e completa, face à matéria de facto dada como assente, pelo que se dispensa outras considerações por parte deste Tribunal, dando-se aqui por integralmente reproduzido o teor do mesmo e que consta destes autos a fls. 312 a 315.*

*Assim sendo, improcede a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública, considerando-se tempestiva a presente acção, e no mais pela procedência da presente impugnação por ilegalidade da liquidação por vício de violação de lei.»*

5.3. Em face desta fundamentação e mesmo tendo presente que, como acima se disse, a nulidade da sentença só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos, isto é, que a nulidade só opera quando haja total omissão dos fundamentos de direito em que assenta a decisão, crê-se que, no caso vertente, se verifica tal falta absoluta de fundamentação.

Com efeito, a fundamentação da sentença destina-se, por um lado, a que o juiz demonstre que decidiu em conformidade com a lei (princípio da legalidade) e, por outro lado, a dar a conhecer (e convencer) às partes as razões do sentido da decisão, por forma, até, a permitir-lhes atacá-la por via de recurso.

Ora, sendo a fundamentação de direito operada, em regra, por indicação da norma ou normas legais (e podendo também ser constituída por indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica) em que a decisão se baseia, então, mesmo abstraindo da questão de saber se a falta de fundamentação abrange, ainda, a falta de indicação das normas jurídicas em que assenta a decisão (cfr., entre outros, os acs. do STJ, de 9/7/2002, rec. 02B331 e de 18/12/2003, rec. n.º 03B3000, bem como Calvão da Silva,



in “Col. Jur.”, ano XX, tomo 1º, pág. 7, referenciado no primeiro daqueles arestos), o que é verdade é que, no caso, há ausência total de motivação jurídica, já que a que consta da sentença não permite aos respectivos destinatários ficarem a conhecer as razões pelas quais o tribunal decidiu no sentido em que decidiu (procedência da impugnação), sendo que, por outro lado, também o tribunal superior fica impedido de sindicar o raciocínio lógico-jurídico que presidiu à decisão (cfr. o ac. de 26/7/2000, da Secção do Contencioso Administrativo deste STA, rec. n.º 46382).

Na reflexão de Alberto dos Reis, em comentário ao art. 158º do CPC (CPC Anotado, Vol. I, p. 285), «*A parte vencida carece de ser convencida, isto é, de conhecer as razões do seu insucesso, para que possa atacá-las por via de recurso, se quiser e puder recorrer. Mas não é esta a única justificação do preceito legal, pois que a exigência da motivação é aplicável mesmo às decisões de que não cabe recurso. Desde que o nosso sistema é o de legalidade, o juiz tem de demonstrar que decidiu em conformidade com a lei; tem, portanto, de interpretar a norma legal adequada e aplicá-la aos factos da causa. Esse trabalho de interpretação e aplicação é da mais alta importância; é por via dele que se forma a jurisprudência e que esta se vai uniformizando e adaptando às novas condições e necessidades do meio social. Em tanto apreço teve o legislador a motivação das decisões, que proibiu expressamente ao juiz esta atitude: limitar-se a dar a sua adesão aos fundamentos alegados pela parte.*»

Ou seja, como salienta o Exmo. PGA junto deste STA, a expressa especificação dos fundamentos de direito da decisão é a solução que confere melhor tutela aos interesses das partes, na medida em que assegura mais eficaz escrutínio do processo de formação do raciocínio da julgador na definição da solução das questões jurídicas que lhe cumpre apreciar.

É certo que, relativamente aos tribunais superiores, a lei, após a revisão de 1995/96 (art. 713º n.ºs. 5 e 6 do CPC) permite que a decisão remeta para precedente acórdão e para os termos da decisão em 1ª instância. Todavia, ainda assim, tal remissão apenas é legalmente possível quando se verificarem os requisitos ali também previstos: remissão para acórdão precedente, quando a questão a decidir for simples ou quando já tenha sido jurisdicionalmente apreciada (nº 5) ou remissão para a sentença da 1ª instância, quando a matéria de facto não tenha sido impugnada ou não haja lugar a qualquer alteração da mesma (nº 6).

De todo o modo, além de a lei não prever idêntico regime para as decisões a proferir em 1ª instância, <sup>(1)</sup> no caso, o que a sentença faz é remeter (em termos de fundamentação de direito) não para decisão jurisdicional anterior, mas, para o Parecer do MP.

Todavia, dado que também o n.º 2 do 158º do CPC afasta a fundamentação meramente formal ou passiva, consistente na mera declaração de adesão «*às razões invocadas por uma parte, exigindo a fundamentação material ou activa, consistente na invocação própria de fundamentos que, ainda que coincidentes com os invocados pela parte, sejam expostos num discurso próprio, capaz de demonstrar que ocorreu uma verdadeira reflexão autónoma*» (Lebre de Freitas, et al., ob. cit. pp. 282), impõe-se concluir que, no caso que nos ocupa, também não é de admitir a fundamentação por remissão para o mencionado Parecer do MP. Mesmo não sendo o MP uma parte nos autos, nem por isso, a lei autoriza que a sentença, em termos de fundamentação de direito, remeta pura e simplesmente para o teor e sentido de Parecer emitido por aquela entidade. <sup>(2)</sup>

Em suma, no caso presente (porque a substanciação da fundamentação de direito da sentença se reconduz a mera remissão para o Parecer do MP), estamos perante fundamentação que equivale a ausência total de motivação jurídica da decisão.

Pelo exposto, visto o disposto no n.º 1 do art. 125º do CPPT e na alínea b) do n.º 1 do art. 668º do CPC, conclui-se que a sentença recorrida enferma da nulidade que a recorrente lhe imputa (por falta de especificação dos fundamentos de direito).

6. E como, contrariamente ao alegado pela recorrida (Conclusões 22ª e ss.) a declaração de nulidade não vincula o STA, na qualidade de tribunal de revista, à apreciação do objecto do recurso (arts. 715º n.º 1 e 726º CPC), impõe-se ordenar a baixa dos autos à instância para que seja proferida nova sentença que conheça do mérito da causa, expurgada da nulidade declarada.

Com efeito, dispendo-se no art. 726º do CPC que «*São aplicáveis ao recurso de revista as disposições relativas ao julgamento da apelação interposta para a Relação, com excepção do que se estabelece no artigo 712º e no n.º 1 do artigo 715º e salvo ainda o que vai prescrito nos artigos seguintes*», é de concluir que, ao excluir-se a aplicação, no recurso de revista, da regra constante daquele n.º 1 do art. 715º, se adoptou a ideia de que não vigora, em toda a sua extensão, a solução de substituição do tribunal de recurso ao tribunal recorrido, quando o STJ julgue precedente uma nulidade do acórdão da Relação ou, aplicando a regra ao caso vertente, quando o STA julgue precedente uma nulidade da sentença da 1ª instância (veja-se, aliás, também o regime previsto no art. 731º do CPC) – cfr. neste mesmo sentido, Lopes do Rego, Comentários ao Código de Processo Civil, Vol. I, Almedina, 2004, comentários ao art. 726º, pp. 620/621.

## DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, anular, nos preditos termos, a sentença recorrida e ordenar a baixa do processo ao Tribunal recorrido, para prolação de nova sentença que conheça do mérito da causa, expurgada da nulidade declarada.

Custas pela recorrida, que contra-alegou o recurso.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) (O regime previsto no art. 784º do CPC (admissibilidade de decisão de procedência por adesão à fundamentação da petição inicial, no caso de acção com processo sumário, aplicável igualmente ao processo sumaríssimo) constitui derrogação da regra prevista no n.º 2 do art. 158º do CPC. Mas já não constitui derrogação de tal regra nem a suficiência de fundamentação sumária nas acções ordinárias não contestadas n.º 3 do art. 484º do CPC), nem a remissão do relator para as decisões precedentes, quando a questão a decidir em recurso é simples (n.º 5 do art. 705º do CPC), até porque neste último caso não se trata de adesão à fundamentação da parte vencedora, mas sim à da decisão recorrida) – cfr. Lebre de Freitas et al., Código de Processo Civil Anotado, Vol. I, Coimbra Editora, 1999, pp. 281/282.)

(<sup>2</sup>) Veja-se também, sobre a matéria, Jorge de Sousa (CPPT, Anotado e comentado, Vol. I, 6ª ed., 2011, anotações 10 e 11 ao art. 21º, pp. 293 e 294), que entende que, dada a razão de ser desta proibição (a conveniência em impor ao juiz o estudo adequado das questões controvertidas que reclama a elaboração de uma decisão com ponderação dos argumentos invocados em favor de cada uma das teses em confronto), «ela deve estender-se à adesão a fundamentos invocados em peças distintas do requerimento ou oposição, designadamente pareceres juntos ao processo ou que constem do processo administrativo em que foi praticado o acto impugnado.»

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Falta de fundamentação. IMI. Avaliação. Coeficiente de localização.*

### 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, bem como as percentagens a que se refere o n.º 2 do art. 45º do CIMI) são, igualmente, aprovados por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.*
- 2.3. *Tratando-se de parâmetros legais fixados e previstos na lei [determinados de acordo com os critérios constantes dos n.ºs. 2 e 3 do art. 45º e n.º 3 do art. 42º, ambos do CIMI, e fixados anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (arts. 60º, n.º 1, al. 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.*
3. *Tendo o contribuinte requerido a 2ª avaliação de imóvel e nela tendo participado, não ocorreu preterição de formalidade legal por alegada violação do direito de audição prévia.*

Processo n.º: 825/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Hernâni Pinto de Oliveira Freitas.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. 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 que Hernani Pinto de Oliveira Freitas, com os demais sinais dos autos, deduziu contra o acto de segunda avaliação da fracção autónoma designada pelas letras “EE” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz da freguesia de Marrazes sob o art. 5938.

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

A) O impugnante deduziu impugnação judicial contra a 2ª avaliação efectuada à sua fracção autónoma designada pela letra “EE” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz da freguesia de Marrazes sob o artigo 5938, à qual foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 125.430,00.

B) Fundamentou a sua pretensão alegando que não tendo sido aplicados os valores mínimos possíveis nos diversos coeficientes, era obrigatório ter fundamentado os valores considerados, não se encontrando justificada, na 1ª avaliação, nem o valor unitário por metro quadrado, nem o coeficiente de vetustez, nem o coeficiente de localização.

C) A douta sentença recorrida considerou que efectivamente a segunda avaliação enfermava do vício de falta de fundamentação no que ao coeficiente de localização dizia respeito, dando razão ao impugnante nessa matéria.

D) Inconformada com esta decisão, a Fazenda Pública vem recorrer considerando que de acordo com a jurisprudência e a doutrina à matéria atinente, o acto está suficientemente fundamentado pois dele é possível compreender e seguir o “percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo agente, permitindo ao interessado conhecer, assim, as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática”.

E) Por outro lado, o facto de o contribuinte ter sido representado por perito por si nomeado faz com que tenha que considerar-se que participou activamente em todo o procedimento não podendo nem devendo invocar desconhecimento sobre a forma como tal procedimento se desenvolveu.

F) O coeficiente de localização subjacente à determinação do Valor Patrimonial do prédio resultou da aplicação da portaria nº 982/2004 de 4 de Agosto, a qual determina, nomeadamente quais os coeficientes de localização/zonamentos publicados no sítio [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt), podendo ser consultados por qualquer interessado e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças.

G) Considerando os milhares de avaliações efectuados com os novos critérios objectivos resultantes da reforma do património e que têm sido aceites judicialmente e ainda a impossibilidade prática de prédio a prédio se obrigar a outra fundamentação para além da que consta da portaria mencionada, deverá esta ser aceite como suficiente para o cumprimento de todas as exigências de justiça e equidade exigíveis nesta matéria.

Termina pedindo o provimento do recurso.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos seguintes:

«1. As questões decididas no presente recurso foram apreciadas e resolvidas no acórdão STA-SCT 6.10.2010 processo nº 510/10, com argumentação convincente que autoriza a adesão do Ministério Público e a transcrição parcial do respectivo sumário doutrinário:

“2. 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, serviço de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor no mercado imobiliário.

3. Também o zonamento que consiste na determinação das zonas homogêneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o nº 2 do artigo 45º do CIMI é aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

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, ao estabelecimento do coeficiente de localização e das percentagens referidas e à invocação do quadro legal que lhe é aplicável.

5. O facto dos zonamentos concretos, respectivos coeficientes de localização e percentagens aplicáveis, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados em portaria não lhes retira eficácia, sendo certo que a lei apenas estabelece a necessidade das propostas da CNAPU a esse respeito serem aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças e se publicitou, o local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral.

6. Este sistema de regulamentação não viola o disposto no artigo 119º da CRP nem qualquer outro princípio constitucional” (a doutrina do acórdão expressa nos nºs 2/4 reflecte jurisprudência consolidada do STA-SCT constante dos acórdãos 1.07.2009 processo nº 239/09; 17.03.2011 processo nº 964/10; 25.05.2011 processo nº 239/11; 22.06.2011 processo nº 382/2011; 6.07.2011 processo nº 307/11).

2. No caso concreto o valor do coeficiente de localização para um prédio afecto a habitação, na freguesia de Marrazes, município de Leiria, atribuído ao zonamento em que o prédio urbano avaliado se situa, determinado pelas respectivas coordenadas de localização indicadas na ficha da 2ª avaliação, é fixo, correspondendo a 1,60 (probatório al. C); docs. fls. 13/14 PA apenso fls.6/7).

3. No pressuposto da suficiência da matéria de facto fixada, o STA deverá conhecer da questão da ilegalidade do acto de avaliação por preterição do direito de audiência prévia, após audição das partes (arts. 715º n.ºs. 2/3 e 726º CPC; petição arts. 31º/34º).

CONCLUSÃO O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de inexistência de vício de forma, por falta de fundamentação;

- no pressuposto da suficiência da matéria de facto, decisão sobre a questão prejudicada da preterição do direito de audiência prévia.».

1.5. Notificadas as partes do teor do douto Parecer do MP e para se pronunciarem, querendo, sobre a questão da ilegalidade do acto de avaliação, por preterição do direito de audiência prévia (arts. 715º, n.ºs. 2 e 3 e art. 726º, ambos do CPC)—cfr. artigos 31º a 34º da Petição Inicial da presente impugnação), nada disseram.

1.6. Corridos os Vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 30/05/2005, o impugnante apresentou a declaração para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz (modelo 1 de IMI), de fls. 13 a 14 do p.a., que se dá por integralmente reproduzido respeitante à fracção autónoma designada pelas letras “EE” do prédio inscrito na matriz sob o artigo 5938, da freguesia de Marrazes, concelho de Leiria, destinada a habitação.

B) Inconformado com o valor atribuído em 1ª avaliação à fracção autónoma identificada na alínea antecedente, o impugnante requereu 2ª avaliação, conforme requerimento de fls. 1 a 3 do apenso.

C) Reunidos os peritos, foi elaborado o Termo de avaliação de fls. 6 a 7 do p.a., que também se dá por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais.

D) O impugnante foi notificado do acto de avaliação referido na alínea antecedente, a coberto do ofício de fls. 10, que também se dá por integralmente reproduzido.

E) Em 21/09/2005, o impugnante requereu a emissão de certidão contendo os fundamentos de facto e de direito pelos quais foi fixado à supra identificada fracção o VC em 612,50 €, o CI em 1,60, nos termos do disposto no Art. 37º do CPPT.

F) No dia 25/08/2005, o Serviço de Finanças de Leiria 2 emitiu a certidão de fls. 12, que se dá aqui por reproduzida e da qual se destaca o seguinte:

«(...)

-- Certifico, em cumprimento do despacho retro exarado e de harmonia com o requerido, que os factores que contribuíram para a determinação do valor patrimonial tributário do artigo urbano 5938-EE, da freguesia de Marrazes, têm como fundamentos de direito os artigos 38º a 44º e 76º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, a Portaria nº 982/2004, de 4 de Agosto, alterada pela Portaria nº 1426/2004, de 25 de Novembro, e a Portaria nº 99/2005, de 17 de Janeiro, e como fundamentos de facto os elementos constantes da declaração modelo 1 nº 646.280 e respectivas plantas anexas, apresentada em 30/05/2005 por Hernâni Pinto de Oliveira Freitas, NIF ....., e visita ao local efectuada pela comissão de 2ª avaliação. ---

(...)

2.2. Quanto a factos não provados, a sentença exarou:

«Factos não provados:

Com interesse para a decisão não se provaram outros factos.»

3.1. Começando, desde logo, por apreciar a questão da «Falta de fundamentação», a sentença veio a concluir pela procedência da impugnação, no entendimento de que tal acto enferma do dito vício de forma substanciado na respectiva falta de fundamentação na parte relativa à aplicação do coeficiente de localização de 1,60, pois «Na notificação do acto de avaliação impugnado indica-se a utilização do coeficiente de localização de 1,60, não constando dela qualquer indicação das razões por que foi fixado esse coeficiente e não qualquer outro», sendo que, «o impugnante requereu ao Serviço de Finanças de Leiria 2 certidão de onde constassem os fundamentos de facto e de direito das avaliações, nomeadamente, os que levaram à fixação do coeficiente de localização 1,60, pedido este que foi satisfeito, mas com única menção dos diplomas normativos onde estão fixados os coeficientes máximo e mínimo, sem fornecer qualquer motivação de facto para a fixação do coeficiente concretamente aplicado» e sendo que, apesar de o mesmo ter sido «... determinado pela CNAPU, mas não se sabe com que fundamentação».

E, assim, «... não tendo sido fornecida ao impugnante (nem sendo mesmo obtida no presente processo) informação sobre as razões que conduziram a fixação daquele coeficiente, tem de se concluir que os actos de avaliação impugnados enfermam de vício de falta de fundamentação».

E, em consequência do assim decidido, a sentença considerou, ainda, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos (ou seja, a também alegada preterição da formalidade legal da audiência prévia do contribuinte).

3.2. A recorrente Fazenda Pública questiona o decidido, sustentando, em síntese, que a sentença sofre de erro de julgamento, uma vez que coeficiente de localização subjacente à determinação do Valor Patrimonial do prédio resultou da aplicação da Portaria n.º 982/2004, de 4/8, a qual determina, nomeadamente quais os coeficientes de localização/zonamentos publicados no sítio [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt), podendo ser consultados por qualquer interessado e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças e sendo que deve ser aceite como suficiente a fundamentação que consta da portaria mencionada.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se o questionado acto de avaliação se encontra fundamentado nos termos legais quanto ao coeficiente de localização aplicado (que, no caso, foi fixado em 1,60). Vejamos, pois.

4.1. O direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1.º, n.º 1, als. a) e c) do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1.ª da CRP (art. 268.º) — 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. 124.º e 125.º do CPA e no art. 77.º n.ºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena — dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação —, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. deste STA, de 2/2/06, 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. 77.º 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. nº 0600/10, bem como os demais aí referenciados).

4.3. Como acima se disse, tendo, no caso, o recorrido deduzido impugnação do acto de 2ª avaliação respeitante à fracção autónoma designada pela letra “EE” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz da freguesia de Marrazes sob o artigo 5938, invocando, além do mais, a falta de fundamentação desse acto (na vertente do coeficiente de localização aplicado), a sentença conclui pela verificação daquele vício, pois que, embora a citada Portaria preveja (no Ponto 1.10 do seu Anexo I), relativamente aos prédios destinados a habitação situados na área de Leiria 2, os coeficientes mínimo e máximo de 0,50 e 1.80, na notificação do acto de avaliação impugnado indica-se a utilização do coeficiente de localização de 1,60, não constando dela qualquer indicação das razões por que foi fixado esse coeficiente e não qualquer outro.

Afigura-se-nos, porém, que não é de corroborar esta conclusão.

4.4.1. Desde logo, importa salientar que uma coisa é a fundamentação constante do acto (e dele coeva) e outra, diferente, é a transcrição (total ou parcial) dessa fundamentação que acaba por ser indicada (ou não) com a notificação do acto.

De todo o modo, considerando que a sentença, ao referir-se à não inclusão, na notificação do acto de avaliação impugnado, das razões da utilização do coeficiente de localização de 1,60, também pressupõe que o próprio acto de avaliação não contém tais razões, sempre se dirá que o art. 38º do CIMI estabelece a fórmula ( $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ ) de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, em que  $V_t$  equivale ao valor patrimonial tributário,  $V_c$  ao valor base dos prédios edificados,  $A$  à área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação,  $C_a$  ao coeficiente de afectação,  $C_l$  ao coeficiente de localização,  $C_q$  ao coeficiente de qualidade e conforto e  $C_v$  ao coeficiente de vetustez.

E 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, o art. 42º do CIMI (Coeficiente de localização) dispõe o seguinte:

Artigo 42º — Coeficiente de localização

«1 — O coeficiente de localização ( $C_l$ ) 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 nº 2 do artigo 45º.»

Assim, de acordo com o disposto no nº 4 deste 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 nº 2 do artigo 45º».

4.4.2. 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 nº 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 nº 1 são apresentadas anualmente.

3— As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do nº 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.»

4.4.3. Por sua vez, a Portaria nº 982/2004, de 4/8, aprovou e deu publicidade aos coeficientes a fixar dentro dos limites estabelecidos no citado CIMI, estabelecendo-se no seu nº 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](http://www.e-financas.gov.pt), podendo ser consultados por qualquer interessado, e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças».

Posteriormente, a Portaria nº 1426/2004, de 25/11, revogou o nº 1º da Portaria nº 982/2004 e aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município.

E também posteriormente, a Portaria nº 1022/2006, de 20/9, procedeu à primeira revisão do zonamento e dos coeficientes de localização, seguindo-se a Portaria nº 1119/2009, de 30/9 (cfr. os seus nºs. 1 e 3).

Todas elas tendo, porém, sido editadas nos termos do referido nº 3 do art. 62º do CIMI.

4.4.4. Assim sendo, o coeficiente de localização, previsto no art. 42º do CIMI, 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 ao coeficiente de localização encontrado e fixado (1,60), é o que para o local foi proposto pela CNAPU.

5.1. Considerando este quadro legal, e lembrando 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 nº 615/04), vemos que, no caso presente, a fundamentação da avaliação impugnada é a que resulta da fórmula e do critério legal, sendo que os peritos não poderiam ter alterado o coeficiente indicado, legalmente fixado, 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 nº 2 do art. 45º do CIMI, se debruçou já, aliás, em vários acórdãos recentes, a jurisprudência desta Secção do STA. E se no acórdão citado na sentença recorrida (proferido em 10/3/2011, no rec. nº 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. nº 239/09; 18/11/2009, rec. nº 765/09; 14/7/2010, rec. nº 377/10; 6/10/2010, rec. nº 510/10 (já citado supra); 17/3/2011, rec. nº 964/2010; 25/5/2011, rec. nº 239/11; 22/6/2011, rec. nº 382/11); 6/7/2011, rec. nº 307/11; e 14/12/2011, rec. nº 747/11, o Tribunal concluiu pela suficiência da fundamentação, em termos com os quais concordamos inteiramente (sendo que relatámos os acórdãos nos citados recs. nºs. 307/11 e 747/11 e subscrevemos, na qualidade de 1º adjunto, os acórdãos nos recs. nºs. 239/11 e 382/11), 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 nº 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 nº 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, encontramos-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 (...), 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 45.º 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 42.º 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 45.º 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, 6/7/2011 e 14/12/2011), temos de concluir que a fundamentação no caso exigível para a fixação do questionado coeficiente de localização, 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 quer das respectivas fichas de avaliação, quer da da notificação da avaliação (cfr. fls. 12 a 15 e 16 dos autos, bem como as als. C) a 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 aplicado o coeficiente de localização de 1,60 e sendo esse o 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. 77.º 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 do coeficiente de localização 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 ao acto de avaliação impugnado, pela falta absoluta de fundamentação na adopção do contestado coeficiente, pelo que, nesta parte, 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 da avaliação, na vertente do dito coeficiente de localização, enferma do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa, substanciado na inadequada aplicação dos arts. 38.º e 42.º 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, assim sendo, impõe-se conhecer, em substituição (cfr. arts. 715.º, n.º 2 e 726.º, ambos do CPC), da restante questão (alegada preterição de formalidade legal por violação do direito de audição prévia antes do indeferimento total do pedido de 2.ª avaliação) também suscitada na presente impugnação judicial e da qual a sentença não conheceu, por ter julgado prejudicada a**



**respectiva apreciação face à decisão de anulação do acto de avaliação por falta de fundamentação quanto ao critério do coeficiente de localização.**

Note-se que, como acima se disse (cfr. Ponto 1.5.) as partes, notificadas que foram do teor do douto Parecer do MP e para se pronunciarem, querendo, sobre a questão da ilegalidade do acto de avaliação, por preterição do direito de audiência prévia (arts. 715º, n.ºs. 2 e 3 e art. 726º, ambos do CPC), nada disseram.

E, apreciando tal questão, dir-se-á que também não procede esse fundamento suscitado na Petição Inicial da impugnação.

É certo que o art. 60º da LGT veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário, concretizando o comando constitucional constante do n.º 5 do art. 267º da CRP.

Aliás, relativamente à actividade da Administração, em geral, já o art. 100º do CPA concretizara a forma de exercer esse direito de participação, estabelecendo que «concluída a instrução, e salvo o disposto no art. 103º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta» e revelando os n.ºs. 2 e 3 do seu art. 101º e o n.º 2 do seu art. 102º o conteúdo do direito de audição, ao indicarem que a notificação fornece elementos relativos a «todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito», que «os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento» e que «na audiência oral podem ser apreciadas todas as questões com interesse para a decisão, nas matérias de facto e de direito».

E no n.º 2 daquele citado art. 103º indicam-se as situações em que pode ser dispensada audiência dos interessados: quando estes já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas, e quando os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

E, como se disse, o art. 60º da LGT veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário, estabelecendo que:

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

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 — É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

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.

4 — O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 — Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 — O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7 — Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.»

Ora, a lei não prevê que o direito de audição seja facultado em todas as fases do procedimento, mas antes que seja exercido por qualquer uma das formas previstas na lei.

E o art. 76º do CIMI preceitua o seguinte:

«1 — Quanto o sujeito passivo ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação directa de prédios urbanos, podem, respectivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado.

2 — A segunda avaliação é realizada com observância do disposto no presente Código, por uma comissão composta por dois peritos regionais designados pelo director de finanças em função da sua posição na lista organizada por ordem alfabética para esse efeito, um dos quais preside, e pelo sujeito passivo ou seu representante.»

Assim, podendo o contribuinte requerer a 2ª avaliação (cujo resultado pode também impugnar — art. 77º do CIMI e 134º do CPPT — como, no caso sucedeu) é esta a forma que a lei prevê como forma de participação deste na avaliação do imóvel (através do próprio ou de um seu representante),

assim lhe sendo assegurado o direito de participação e sendo que a sua falta de comparência ou do seu representante torna definitivo o resultado da primeira avaliação (cfr. n.º 3 do art. 75.º do CIMI)—cfr. neste sentido, embora relativamente à contribuição especial prevista pelo DL n.º 43/98, de 3/3), o acórdão do Pleno desta Secção do STA, de 14/7/2008, rec. n.º 0616/07, onde se exara: «Neste contexto, prevenia-se uma forma de intervenção do contribuinte na formação da decisão através da participação na comissão de avaliação e não havendo qualquer utilidade em admitir uma nova participação antes da liquidação, por não poder ser alterado o valor sobre que deve incidir a taxa, é de concluir que a única forma de participação dos interessados na formação da decisão que se prevê é a que é assegurada ao contribuinte na comissão de avaliação, pois vigora no procedimento tributário um princípio geral de proibição de prática de actos inúteis, que aflora no n.º 1 do art. 57.º da LGT.»

Ora, conforme resulta das als. B) e C) do Probatório, o contribuinte requereu a 2.ª avaliação e nela participou o representante por si indicado (cfr. fls. 15), pelo que, assim sendo, não ocorreu preterição de formalidade legal por alegada violação do direito de audição prévia e improcedendo, por consequência, quanto a este fundamento, a impugnação.

#### DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e, conseqüentemente, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação quer quanto ao fundamento ali apreciado, quer, julgando em substituição, quanto ao restante fundamento de impugnação também invocado na respectiva Petição Inicial.

Custas pelo recorrido, mas apenas em 1.ª instância, dado que não contra-alegou no recurso.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

### Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

#### 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.*

Processo n.º 832/11-30.

Recorrente: António Ferreira Morim Fernandes.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

**António Ferreira Morim Fernandes**, veio deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida pelo serviço de finanças de Guimarães (execução fiscal n.º 3476200401011049), instaurada para cobrança de dívidas relativas a IVA de 2001 e IRC de 2002 e 2003, no valor de € 11.753,78, em que é devedora originária MORIM & SOUSA, LDA.

Fundamentou a oposição, na falta de fundamentação da decisão de reversão e na ilegitimidade por não ter exercido a gerência de facto da executada.

O Tribunal de 1.ª Instância julgou improcedente a oposição o que motivou o presente recurso para este STA com as seguintes **conclusões**:

A) O despacho de reversão deve, pois, enunciar os pressupostos fácticos e de direito do artigo 23.º, da LGT e 153.º do CPPT.

B) O Despacho de reversão em causa, não consta qualquer facto através do qual se possa concluir pela reversão, sendo, portanto, ilegal por falta de fundamentação e respectivos pressupostos.

C) Através do Acórdão do STS de 28.02.07, proferido no Pleno no rec. N.º01132/06 foi consagrado o entendimento de que não existe a presunção de que provada a gerência de direito se dê como provada a gerência de facto;

D) Contudo, também se tem entendido, que tal não invalida que o juiz possa concluir pelo efectivo exercício da gerência, usando as regras de experiência comum, fazendo juízos de probabilidade etc, pese embora não possa ser retirado mecânica e automaticamente do facto de ter sido designado gerente, portanto com base numa presunção judicial e não legal.

E) A Doutra Sentença recorrida, embora sem o referir expressamente, apreciou a prova em termos de presunção judicial, concluindo pelo exercício da gerência de facto;

F) “As presunções judiciais são “as que se fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos” (ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1979, pag.215-216)

G) “As presunções judiciais devem ser usadas de forma prudente e sensata, isenta de excessivo voluntarismo e constituem um instrumento precioso a empregar quando necessário e quando tal for legalmente admitido (351º do C.C.), na formação da convicção que antecede a resposta à matéria de facto. (Ac. da Relação de Lisboa, publicados na CJ, ano 2003, Tomo II, pag.91).

H) O tribunal a **quo** fez uma errada aplicação da presunção judicial, não a fundamentando devidamente de acordo com as regras de experiência comum, fazendo uso da mesma só em sede fundamentação da Decisão final, violando o disposto no artigo 123º, nº2, do CPPT, estando, nesta parte, a Sentença ferida de nulidade.

I) Dos factos dados como provados, não resulta de acordo com as regras da experiência comum e com um grau de probabilidade forte que o Oponente tenha sido o gerente de facto da sociedade devedora originária.

J) De acordo com as regras de distribuição da prova, competia ao FP o ónus da prova da gerência de facto.

K) Nos presentes autos, não só a Fazenda Pública, não provou os factos constitutivos do seu direito, como, ao invés, o oponente logrou provar factos que apontam no sentido de que, no período relevante, não exerceu a efectiva gerência da executada originária (vide pontos 6, 7, 8, 10, 11 da doutra Sentença.);

L) Pelas razões acabadas de explanar, padece a Doutra sentença de erro de aplicação do direito, por ter violado o disposto no artigo 24º, nº1 b) da LGT e artigos 349º, 351º e 346º, todos do código cível, normas sobre a repartição sobre o ónus da prova.

M) Devendo julgar-se o Oponente parte ilegítima na execução e em consequência, revogar-se a doutra Sentença do Tribunal a quo.

#### **Não foram apresentadas contra-alegações**

#### **O Mº Pº junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art.684ºnº3 CPC/art.2º al.e) CPPT)

As **conclusões I e K** contrariam o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica, fundado nos factos provados, segundo o qual o oponente exerceu a gerência de facto da sociedade, originária executada, no período temporal relevante, desse antagonismo pretendendo extrair consequência jurídica.

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 Norte-SCT (arts. 26º al.b) e 38º alínea a) ETAF 2002;art.280º nº1 CPPT)

2. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art. 16º nº2 CPPT)

A competência dos tribunais da jurisdição fiscal é de ordem pública; o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (art. 13º CPTA/art.2º al.c) CPPT)

#### **CONCLUSÃO**

**O STA-seccção de Contencioso Tributário é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, sendo competente o TCA Norte-SCT**

**Notificado o teor do parecer do Mº Pº às partes, estas nada disseram.**

**Foram colhidos os vistos legais**

#### **2- FUNDAMENTAÇÃO:**

A decisão recorrida, deu como assente a seguinte matéria de facto:

“Pelos documentos juntos aos autos com relevância para o caso e do depoimento da testemunha inquirida, considero provados os seguintes factos:

1. Em 7 de Fevereiro de 2004, contra Morim & Sousa, Lda., foi instaurado o processo executivo nº 3476200401011049— cfr. fls. 12 dos autos.

2. No dia 6 de Novembro de 2009, foi elaborado um auto de diligências, o qual se encontrava a fls. 20 dos autos e que, aqui se dá por integralmente por reproduzida;

3. Em 16 de Dezembro de 2009, o substituto do Chefe do Serviço de Finanças de Guimarães-2 proferiu o despacho de reversão que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

*“Face às diligências de fls. 9 a 13, e estando concretizada a audição do(s) responsável(veis) subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra António Ferreira Morim Fernandes, contribuinte n.º ....., morador em R. ...., ..... — ....., na qualidade de Responsável Subsidiário, pela dívida abaixo discriminada.*

*Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do(s) executado(s) por reversão, nos termos do art. 160.º do CPPT para pagar no prazo de 30 (trinta) dias a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (n.º 5 do art. 23.º da LGT).*

(...)

*Fundamentos da Reversão:*

*Dos administradores, directores ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24.º/n.º 1/b) LGT].(...)*  
 “- cfr. documento a fls. 30 dos autos.

4. A citação do oponente incluiu a identificação da dívida em cobrança coerciva que, em anexo, enumerava os tributos em causa, com referência expressa ao período tributário e à data limite para pagamento voluntário (28 Nov. 2003 e 08 Dez 2005) — cfr. documentos a fls. 32-35 dos autos.

5. Da informação não certificada n.º 1410/2009, emitida pela Conservatória do Registo Comercial de Guimarães em 06.11.2009 consta, que a 15 de Março de 1995, a sociedade, tinha por sócios António Ferreira Morim Fernandes, e Maria José dos Santos Sousa,

6. A gerência era exercida pelo Oponente e a sociedade vinculava-se através da sua assinatura (fls. 23 e 24 dos autos);

7. Foi, António Grande Cruz teve a iniciativa de criar a empresa Morim & Sousa, Lda., dedicada ao comércio de elásticos e fitas;

8. Que António G. Cruz não se fez sócio da Morim & Sousa, Lda., por ter perdido Esc. 48.000.000\$00 noutra sociedade;

9. Os sócios da devedora originária são um cunhado de António G. Cruz (o oponente António Ferreira Morim Fernandes) e a esposa de um especialista em teares;

10. O oponente sempre foi trabalhador da construção civil;

11. O oponente assinou cheques da sociedade Morim & Sousa, Lda., sempre que necessário, embora não soubesse para que fim;

12. Em Abril de 1996, António Ferreira Morim Fernandes assinou a declaração de rendimentos — modelo 22 da Morim & Sousa, Lda., relativa ao exercício de 1995, bem como os mapas de reintegrações e de mais valias — cfr. documentos a fls. 38-41.

Não resultam provados ou não provados quaisquer outros factos com interesse para a decisão.

### **MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos constante dos autos, no depoimento da testemunha identificada a fls. 81/83 dos autos, cujo depoimento se encontra gravado.

A testemunha inquirida, António Grande Cruz, que demonstrou perfeito conhecimento do modo de constituição e funcionamento da devedora originária e relatou os factos de forma clara e linear, sem hesitações relevantes, depoimento que suportou os factos provados no n.º 8 a 11”.

### **3- DO DIREITO**

O EMMP neste Supremo Tribunal Administrativo, entendeu que a matéria do presente recurso não era exclusivamente de direito por, no seu entender, as conclusões I) e K) das alegações do recorrente, contrariarem o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica, fundado nos factos provados, segundo o qual o oponente exerceu a gerência de facto da sociedade, originária executada, no período temporal relevante, desse antagonismo pretendendo extrair consequência jurídica.

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 EMMP, o recorrente afirma nas conclusões destacadas que:

*I) Dos factos dados como provados, não resulta de acordo com as regras da experiência comum e com um grau de probabilidade forte que o Oponente tenha sido o gerente de facto da sociedade devedora originária.*

*K) Nos presentes autos, não só a Fazenda Pública, não provou os factos constitutivos do seu direito, como, ao invés, o oponente logrou provar factos que apontam no sentido de que, no período relevante, não exerceu a efectiva gerência da executada originária (vide pontos 6, 7, 8, 10, 11 da douda Sentença.);*

Ou seja, entende portanto o recorrente que o Tribunal *a quo* considerou provada a gerência a partir de factos que não permitiam afirmá-la. Dito de outro modo: o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica, fundado nos factos provados é questionado no presente recurso e está em causa a apreciação da matéria de facto assente.

Assim e pelo exposto, 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, e das questões prévias nele solicitadas, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do CPPT.

#### **4- 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 Norte (Secção do Contencioso Tributário), para o qual o recorrente poderá 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, 31 de Janeiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

## **Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.**

### **Assunto:**

*Taxa publicidade.*

### **Sumário:**

*Tem natureza jurídica de taxa o tributo liquidado ao abrigo das normas constantes dos artigos 16.º e 20.º do Regulamento sobre Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (aprovado pelo Edital n.º 35/92, Diário Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992) e do artigo 28.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, referente ao ano de 2006, ainda que esse tributo incida sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.*

Processo n.º 906/11-30.

Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa.

Recorrido: Metropolitano de Lisboa, E. P.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> 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 10 de Dezembro de 2010, que julgou procedente a impugnação judicial que a empresa METROPOLITANO DE LISBOA, E.P., deduziu contra os actos de liquidação de taxa devida pela afixação de publicidade em suportes instalados em propriedade privada no primeiro trimestre do ano de 2006, no montante total de € 4.018,261.1.

Rematou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> O presente recurso é interposto contra a douda sentença proferida em 10 de Dezembro de 2010, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Metropolitano de Lisboa, E.P. contra os actos de liquidação da taxa devida pela afixação de publicidade no primeiro trimestre do ano de 2006, no montante total de €4.018,26, por considerar que, em conformidade com a Jurisprudência seguida, o tributo em causa tem a natureza de um imposto e, como tal, que as normas que concretizam a sua criação enfermam de inconstitucionalidade orgânica e material.

2.<sup>a</sup> O Recorrente considera que a douda 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 considerar

que o tributo em apreço configura um imposto por inexistência de sinalagma e, em consequência, ao declarar inconstitucionais as normas constantes dos artigos 16º e 20º, do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e o artigo 28º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais relativa ao ano de 2006.

3.<sup>a</sup> 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 fazer nascer a respectiva obrigação de pagamento da taxa em apreço nos presentes autos.

4.<sup>a</sup> A liquidação da taxa devida por afixação de mensagens publicitárias obedeceu, à data a que se reportam os actos em apreço - 1º trimestre de 2006 - ao seguinte quadro:

a) artigos 238º n.º 4 e 241º, da Constituição da República Portuguesa;

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 n.º 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) N.ºs 1 e 2 do artigo 1º e artigo 11º, 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, publicada no Boletim Municipal de 06 de Junho de 1995;

f) artigos 27º a 33º, respectivamente, das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano de 2006.

5.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.

10.<sup>a</sup> 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.

11.<sup>a</sup> As razões que antecedem constituem o fundamento da exigibilidade da taxa devida por licenciamento e afixação de mensagens publicitárias.

12.<sup>a</sup> Impõe-se, face ao especial benefício sentido pelo particular e à intervenção da Administração no procedimento de verificação de conformidade da mensagem publicitária com os limites impostos ao exercício desta actividade pelo legislador, que aquele suporte os custos decorrentes da actividade administrativa. Nisto reside o sinalagma.

13.<sup>a</sup> Existe, nesta matéria, a derrogação ao princípio da gratuidade da actividade administrativa consagrado no n.º 1, do artigo 11º, do C.P.A.

14.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> Os actos de liquidação sub judice têm por objecto os pedidos de licenciamento de afixação de publicidade consubstanciados nos Processos n.º 4094/99 e n.º 3279/99, através dos quais a Impugnante sujeitou à apreciação da C.M.L. a possibilidade de afixação de anúncios luminosos nos prédios sítos, respectivamente, na Avenida Barbosa do Bocage, n.º 5 e Parque de Material e Oficinas III (PMOIII) da Impugnante, Estrada da Pontinha.

17.<sup>a</sup> Nos termos do n.º 2, do artigo 1.º, da Lei n.º 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.

18.<sup>a</sup> A actividade publicitária constitui uma actividade sujeita a limites de ordem pública, conforme resulta dos artigos 4.º a 8.º 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.

19.<sup>a</sup> 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.

20.<sup>a</sup> 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.

21.<sup>a</sup> 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.

22.<sup>a</sup> 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 da renovação da licença os particulares poderiam alterar os pressupostos do licenciamento.

23.<sup>a</sup> 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 66.º da C.R.P.

24.<sup>a</sup> 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.

25.<sup>a</sup> O procedimento de licenciamento não se reconduz a uma mera “licença fiscal”, antes consubstancia uma verdadeira prestação da Administração, no exercício das competências legais.

26.<sup>a</sup> 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 n.º 4, do artigo 238.º e no artigo 240.º, da C.R.P.

27.<sup>a</sup> 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.

28.<sup>a</sup> A posição assumida pelo duto Acórdão n.º 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 n.º 2, do artigo 4.º, da L.G.T., legitimando a liquidação e cobrança de uma taxa.

29.<sup>a</sup> 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 3.º, 16.º e 20.º, 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 n.º 3, do artigo 103.º e na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º, da C.R.P.

30.<sup>a</sup> A sentença recorrida peca por erro de direito, violando o disposto nos artigos 238.º, n.º 4, e 241.º da C.R.P. e, bem assim, o n.º 2, do artigo 4.º, da L.G.T., ao recusar aplicar, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica, por violação do disposto no n.º 2, do artigo 103.º e alínea i), do n.º 1, do artigo 163.º, da Constituição da República Portuguesa, as normas constantes dos artigos 16.º e 20.º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa e da T.T.O.R.M. aplicável.

31.<sup>a</sup> Impõe-se a revogação daquela sentença e a substituição por outra que julgue as normas dos artigos 3.º, 16.º e 20.º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa e, em consequência, as correspondentes normas da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais relativa ao ano de 2006, conformes aos princípios constitucionais e, julgue improcedente a presente impugnação judicial, mantendo os actos de liquidação impugnados.

Nestes termos se conclui, invocando o douto suprimento de V. Exas., pela revogação da douta sentença recorrida, mantendo-se, em consequência, os actos de liquidação da taxa de publicidade relativa ao 1.º trimestre de 2006, por inexistência de vícios, para que assim se faça a já costumada JUSTIÇA.

1.2. A Impugnante, ora Recorrida, apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto teve vista dos autos e não emitiu parecer.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes 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 Foi liquidado à impugnante, pela Câmara Municipal de Lisboa, o montante de € 4.018,26 a título de “taxas” referentes a renovação de licença de reclamos luminosos, ao abrigo dos artigos 16.º e 20.º do Regulamento sobre Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (aprovado pelo Edital n.º 35/92, Diário Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992) e do artigo 28.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais (aprovada pela Assembleia Municipal em 2005-07-05, Edital n.º 55/2005, publicado no Suplemento do Boletim Municipal n.º 595 de 2005-07-14).

B A licença é referente a anúncio luminoso n.º 4479 implantado na cobertura do edifício sito no PMO III, na Estrada da Pontinha, e ao anúncio luminoso n.º 4558 implantado na fachada do edifício sito no n.º 5 da Av. Barbosa do Bocage, em Lisboa.

C Os edifícios mencionados na alínea anterior são da propriedade da impugnante.

3. O presente recurso é interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela empresa METROPOLITANO DE LISBOA. E.P., contra os actos de liquidação de tributo efectuados pela CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA pela renovação de licença para afixação de publicidade em prédios de propriedade privada e relativos ao primeiro trimestre do ano de 2006.

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, 16.º e 20.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e o artigo 28.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais relativa ao ano 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 prevêm o pagamento de tributos pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, rejeitando a sua configuração como taxas por não se vislumbrar 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 <sup>(1)</sup>.

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 Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Guimarães e da Tabela de Taxas àquele anexa, que prevêm 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 exercer. 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).».

Por se tratar de jurisprudência qualificada do Tribunal Constitucional, mais persuasiva, veio a ser acolhida pelo 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, agora, desse novo 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, 16º e 20º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e o artigo 28º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais relativa ao ano 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 da República Portuguesa e no n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária, ao recusar aplicar, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica, essas 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 da alegação do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas do recurso e em 1ª Instância pela ora Recorrida.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

---

(<sup>1</sup>) Vide, entre tantos outros, os acórdãos do STA de 28/04/2010, de 19/05/2010 e de 2/06/2010, nos recursos n.ºs 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 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Mais Valias. Encargos com a Valorização dos Bens.*

### Sumário:

*A alínea a) do art. 51.º, do CIRS, ao estabelecer que, para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição crescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, reporta-se às despesas com a valorização efectuadas no período de cinco anos imediatamente anterior à data da alienação.*

Processo n.º: 908/11-30.

Recorrente: Cândida Gomes da Cunha e Marido.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CÂNDIDA GOMES DA CUNHA e MANUEL JOAQUIM GOMES FERREIRA impugnam no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a liquidação de IRS relativa ao ano de 2005, com o n.º 2009 5005890788.

Aquele Tribunal julgou improcedente a impugnação absolvendo a Fazenda Pública dos pedidos.

Inconformados, os Impugnantes interpuseram o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A. A contabilização de anos a que se refere a alínea a) do artº 51 do CIRS deve ser feita em anos fiscais e não nos termos de contabilização fixado no artº 279 Código Civil.

B. Se as mais valias são contabilizadas em ano fiscal, as despesas realizadas para valorização dos prédios sujeitos a mais valias tem igualmente que ser contabilizadas em ano fiscal.

C. O artº 41, n.º 1 do CIRS “O valor dos rendimentos da categoria G e o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano”.

D. Estando o CIRS a falar em anos fiscais não faz sentido passar-se da aplicação do critério dos anos fiscais para apuramento de mais valias e na questão das deduções de despesas e encargos seja aplicado o critério do artº 279 do C.C.

E. É completamente absurdo dizer-se que a ser contado em anos fiscais até poderiam deduzir-se despesas efectuadas após a alienação.

F. As despesas que se podem deduzir são apenas as realizadas pelo sujeito passivo enquanto titular do bens alienado e não quaisquer outras, pelo que nunca se colocaria questão de deduzir despesas depois de alienado o bem.

G. A referência ao momento da alienação no artº 10 do CIRS apenas é feita para determinação do ano, pois que, nomeadamente, pode haver uma tradição da coisa num ano e a realização da escritura de alienação noutra ano.

H. Aquela referência ao momento em que considerada a realização da mais valia feita no artº 1º do CIRS nunca é para determinar o momento a partir do qual se contam os 5 anos da alínea a) do artº 51 do CIRS.

I. Não tem qualquer suporte legal a interpretação feita na douta sentença em recurso para contabilizar 5 anos a partir do momento da alienação de forma a que o limite fosse Novembro de 2000.

Termos em que

Dando provimento ao presente recurso, revogando a douta sentença proferida, condenando a Fazenda Pública a aceitar a dedução de despesas apresentada pelos recorrentes e a revogar a liquidação de IRS efectuada referente ao ano de 2005 farão V<sup>as</sup>. Exc<sup>as</sup> a devida JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

A norma constante do art.51º al.a) CIRS deve ser interpretado com o sentido adoptado na sentença recorrida, segundo o qual os encargos com a valorização de bens imóveis, relevantes para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto enquanto acréscimo ao valor de aquisição, devem ser realizados nos últimos cinco anos contados a partir da data da alienação (e não nos últimos cinco anos fiscais)

Argumentário

a) constituem mais-valias os ganhos obtidos que resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (art.10º n.º 1 alínea a) CIRS)

b) o ganho considera-se obtido no momento da prática do acto de alienação onerosa (art. 10º n.º 3 corpo CIRS)

c) a contagem dos prazos é definida por lei ou convenção; o regime previsto no Código Civil, na falta de disposição especial em contrário, é aplicável aos prazos e termos fixados por lei, pelos tribunais ou por qualquer outra autoridade (arts. 279º e 296º CCivil)

d) em casos específicos o legislador fiscal estabeleceu expressamente o modo de contagem dos prazos como sucede, designadamente, com o prazo de caducidade do direito à liquidação e o prazo de prescrição das dívidas tributárias (arts. 45º n.º 4 e 48º n.º 1 LGT)

e) a interpretação propugnada pelos recorrentes para a contagem do prazo permitiria a produção dos efeitos perversos assinalados na fundamentação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, aqui considerada reproduzida no segmento pertinente (probatório n.º 6; PA apenso fls. 43/44)

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Os autores indicaram na respectiva declaração de IRS do exercício de 2005 o valor de 87.000 €, em virtude de terem realizado despesas de manutenção e melhoramento de um prédio urbano pela autora adquirido na via sucessória, seguida de uma partilha realizada em escritura pública de 9-9-2005, celebrada no 1.º Cartório Notarial de Barcelos – cfr. docs. juntos a fls. 33 a 38 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

2. O dito bem imóvel foi alienado, em Novembro do mesmo ano;

3. As despesas referidas em I. tiveram lugar em Maio e Setembro de 2000;

4. Nessa sequência, foi efectuada liquidação correctiva de IRS referente ao ano de 2005, no montante de 11.800,92 €

5. Os impugnantes apresentaram reclamação graciosa, nos termos de fls. 123 do apenso que se dão como integralmente reproduzidas;

6. Tal reclamação foi indeferida nos termos de fls. 43 e 44 do apenso, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

7. Os impugnantes foram notificados para juntar prova dos valores mencionados no anexo “G” da declaração de rendimentos, o que não fizeram senão aquando do exercício do direito de audição.

3 – O art. 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, estabelece o seguinte:

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;

A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a referência contida nesta alínea a) aos «*últimos cinco anos*» se reporta aos cinco anos anteriores à alienação (tese defendida pela Fazenda Pública e adoptada na sentença recorrida) ou aos cinco anos civis anteriores ao ano em que a alienação se consumou (tese propugnada pela Recorrente).

A tese adoptada na sentença recorrida é manifestamente a que tem suporte directo no texto daquela alínea a), pois não se faz nela referência a anos fiscais ou civis.

Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. <sup>(1)</sup>

No caso em apreço não há elementos que justifiquem que se faça uma interpretação diferente da que resulta imediatamente do texto legal.

Na verdade, se é certo que, como defende a Recorrente, a sua tese não teria como corolário que pudessem ser contabilizadas no cálculo das mais valias despesas *posteriores* a alienação, não é menos certo que, se se considerassem apenas as despesas efectuadas nos cinco anos fiscais *anteriores* ao da alienação, ficariam excluídas as despesas efectuadas nesse mesmo *ano da alienação*, inclusivamente as que tivessem sido especificamente efectuadas tendo em vista valorizar o prédio para efeitos de venda, o que não seria razoável, já que estas são despesas presumivelmente necessárias para obtenção do produto da alienação.

Por outro lado, se, para além das despesas efectuadas nos cinco anos fiscais anteriores ao da alienação, se contabilizassem também as despesas efectuadas no próprio ano da alienação, chegar-se-ia à conclusão que seriam relevantes despesas efectuadas durante um período superior a cinco anos (os cinco anos fiscais anteriores ao da alienação e o período do ano em que esta que ocorreu que decorreu desde o início do ano) em manifesta dissonância com a intenção legislativa plasmada naquela norma de apenas dar relevância a despesas efectuadas num período de cinco anos.

Assim, a interpretação adequada daquela alínea a) do art. 51.º do CIRS é a que foi efectuada na sentença recorrida que, para além de estar em sintonia com o texto legal, é a mais acertada que, por isso, se deve presumir ter sido legislativamente adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Francisco Rothes* — *Valente Torção*.

<sup>(1)</sup> Neste sentido, BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*, página 182.

## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Notificação de liquidação adicional de IRC de 2002. Notificação anterior para o exercício do direito de audição prévia. Forma de notificação. Carta registada devolvida por não reclamada.*

### Sumário:

*I — Após a redacção dada ao n.º 3 do art.º 38º do CPPT pelo art.º 41º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, este ficou com a seguinte redacção: “3. As notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem*

*de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada”.*

- II — *Esta redacção é aplicável a notificação adicional de IRC de 2002, efectuada em 2006, uma vez que as leis processuais são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes (artº 12º, n.º 3 da LGT), o que não é o caso dos autos.*
- III — *Notificada esta liquidação adicional por carta registada, mas que não foi reclamada pela recorrida e foi devolvida, e sendo certo que deve ser aplicado o regime dos n.ºs 5 e 6 do CPPT, já que não existe diferença relevante entre registo simples ou carta registada com A/R, não tendo sido remetida nova carta para notificação, esta não pode ter-se por realizada.*
- IV — *E, deste modo, procede o fundamento invocado para oposição à execução fiscal constante do artº 204º, n.º 1, alínea e) do CPPT, uma vez que a notificação não foi realizada dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45º da LGT.*

Processo n.º 929/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Vila Lar — Edificações Imobiliária, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão do Mm<sup>a</sup> Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela sociedade “Vila Lar Edificações Imobiliárias, L.<sup>da</sup>”, melhor identificada nos autos, relativa a dívidas de IRC do ano de 2002, no montante total de € 128.448,74, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). O presente recurso tem por objecto a douda decisão proferida pelo Tribunal a quo, que julgou procedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada pelo Serviço de Finanças de Gaia 1 com o n.º 1910200701008331, por dívida de IRC relativa ao exercício económico de 2002, no montante total de € 128.448,74, por haver concluído “*a liquidação em causa não foi notificada à oponente através da forma exigida por lei (...) uma vez que essa notificação teria sempre que ser efectuada com carta registada com aviso de recepção, sujeita a repetição caso fosse devolvida e efectuada no prazo legalmente previsto.*”

B). Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o doutamente decidido.

C). Diz-nos o n.º 1 do artº. 36.º do CPPT que os 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.

D). Regra geral, de facto, como refere o Tribunal *a quo*, as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, em cumprimento do artº. 38º, n.º 1 do CPPT.

E). Porém, dispõe o n.º 3 do mesmo preceito legal que as notificações relativas às liquidações de tributos que resultem de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição são apenas efectuadas por carta registada.

F). Ora, no caso vertente, conforme consta do Capítulo VIII do relatório de inspecção junto aos autos, foi efectuada a notificação para exercício do direito de audição nos termos do artº. 60º da LGT e 60º do RCPIT, no decorrer do procedimento inspectivo instaurado, génese da liquidação adicional, em execução fiscal,

G). pelo que, ao contrário do que entendeu o Tribunal a quo, a liquidação controvertida apenas teria de ser efectuada, como decorre dos factos dados como provados que o foi (ponto D. dos factos dados como provados), por carta registada.

H). Entende a Fazenda Pública que o n.º 3 do artº. 38.º do CPPT tem aplicação às notificações relativas a liquidações de tributos referentes a períodos anteriores a 01.01.2005, data da entrada em vigor da alteração deste preceito legal, logo, aplicação à notificação da liquidação controvertida, uma vez que se trata de uma norma processual, logo de aplicação imediata.

I). Entende-se por Direito Processual, e nas palavras do ilustre J. Baptista Machado, “*aquele complexo de normas que regulam o processo, ou seja, o conjunto de actos realizados pelos tribunais e particulares que perante eles actuam ou litigam durante o exercício da acção jurisdicional*”

J). Atendendo a que existem quase tantos ramos de direito processual como de direito substantivo, temos também o direito processual fiscal, como sendo não só o complexo de normas que regulam o

processo judicial tributário e das execuções fiscais como também o procedimento dos actos da administração tributária, regulado essencialmente no CPPT.

K). O art.º 38º do CPPT por regular as formalidades das notificações dos actos em matéria tributária resultantes da actividade da administração tributária, integrado no Título I do CPPT, que como nos indica o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de Outubro que aprovou este código, encontra-se “*expurgada das matérias substantivas*”, é uma norma adjectiva ou procedimental.

L). Sob o argumento de não regularem os conflitos de interesses dos sujeitos processuais, não atribuírem nem extinguírem direitos substantivos, só versarem sobre o modo como aqueles devem fazer valer em juízo as faculdades ou os direitos que lhes são concedidos pela lei substantiva, integrando-se num ramo de direito público, estando em causa o interesse público da administração da justiça, são as normas processuais de aplicação imediata, mesmo, por vezes, a situações de pretérito.

M). E isso mesmo foi especificamente previsto no n.º 3 do art.º 12º da LGT, de que “*as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata*”.

N). A Liquidação foi emitida e remetida a sua notificação após a entrada em vigor desta norma processual prevista no CPPT, sob a égide do art. 38º, pelo que as formalidades aí previstas tinham, em ordem ao princípio da legalidade, ser devidamente cumpridas pela como o foram, ou seja, em concreto, ser efectuada por carta registada.

O). Como resulta dos factos dados como provados na douda sentença: “*D. Em 18/12/2006 foram emitidas, a demonstração de compensação e nota de cobrança, a demonstração de liquidação sem documento de cobrança, e a demonstração de liquidação de juros, relativas ao IRC de 2002 da aqui oponente, e a esta remetidas por carta registada, com devolução ao remetente com indicação “não reclamado pelo destinatário”, cf. fls. 52 a 59 dos autos*”.

P). Chamando à colação o doudo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02.07.2003 no Proc. 0344/03, que por propugnar o entendimento da Fazenda Pública aplicável ao caso em concreto, aqui citamos:

“Deve a impugnante sociedade considerar-se notificada de acto tributário da liquidação de IRC, apesar de a carta registada haver sido devolvida por não ter sido reclamada não alegando a mesma sociedade qualquer motivo razoável para não ter reclamado tal carta que, por isso, foi devolvida.

É que às sociedades é de aplicar a regra processual civil de que o destinatário da correspondência postal se deve ter por notificado, apesar de os papéis serem devolvidos uma vez que tal regra tem na sua base a presunção de que, se tal não acontecer, o evento é de imputar àquele.

Com efeito é **de pressupor que a sociedade tem um serviço de escritório, de porta aberta e atendimento onde se exerce labor diário, o que, em princípio, garantirá a entrega postal ou, pelo menos a recepção diária, ou quase diária, da correspondência.**” -(sublinhado e negrito nosso)

Q). Do exposto, e por assim se entender, resulta que a impugnante deve considerar-se notificada da liquidação adicional referente ao exercício do ano de 2002, a qual foi emitida em 18.12.2006, por carta registada apesar de ter sido devolvida por “*não reclamado pelo destinatário*”, a tempo de evitar a caducidade do direito à mesma liquidação.

Termos em que,

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

II. A recorrida não apresentou contra alegações.

III. O MP não emitiu parecer.

IV. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) Em consequência de uma Inspeção Tributária realizada à sociedade Vila Lar Edificações Imobiliárias, Ldª, foi elaborado um Relatório, datado de 31.11.2006, que resultou em correcções aritméticas à sua matéria colectável relativa aos anos de 2002 e 2003 – cfr. fls. 20 a 48 dos autos.

B) A Inspeção Tributária acima referida iniciou as suas diligências em 26.06.2006 e terminou em 15.11.2006 – cfr. fls. 22 dos autos.

C) Por ofício datado de 03.01.2007 foi a oponente notificada do resultado da Inspeção Tributária e das correcções meramente aritméticas efectuadas e respectivos fundamentos – cfr. fls. 17, 18 e 19 dos autos.

D) Em 18.12.2006 foram emitidas, a demonstração de compensação e nota de cobrança, a demonstração de liquidação sem documento de cobrança, e a demonstração de liquidação e juros, relativas ao IRC de 2002 da aqui oponente, e a esta remetidas por carta registada, com devolução ao remetente com indicação “*não reclamado pelo destinatário* – cfr. fls. 52 a 59.

VI. A decisão recorrida julgou procedente a oposição à execução fiscal por entender que a notificação da liquidação adicional de IRC de 2002, que resultou de correcções aritméticas em consequência de Inspeção Tributária, nunca chegou a ocorrer, sendo, no caso, exigível a notificação através de carta registada com aviso de recepção.

E isto porque, no entender do Mmº Juiz recorrido “*Embora conste do probatório que foram emitidos uns documentos de cobrança e que estes, após remetidos à oponente, vieram devolvidos com a indicação de “não reclamado pelo destinatário”, a emissão e remessa destes documentos não é, só por si, suficiente para prova de que a notificação da liquidação tenha sido validamente efectuada.*

*Ainda que fosse uma notificação perfeita, nos termos do disposto no artº 39º, o que não ficou demonstrado, também sempre teria de se cumprir o disposto no n.º 5 do citado artigo (repetição da notificação nos 15 dias subsequentes) atendendo a que houve devolução destes ao remetente.*

*Assim sendo, a notificação terá de se considerar inexistente pelo que não produziu quaisquer efeitos, designadamente a título de interpelação para pagamento do imposto, meios de defesa e respectivos prazos”.*

Diferente entendimento manifesta a recorrente argumentando da forma seguinte:

Diz o artº 38º, n.º 3 do CPPT que as notificações relativas das liquidações de tributos que resultem de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição são apenas efectuadas por carta registada.

Ora, no caso vertente, conforme consta do Capítulo VIII do relatório de inspecção junto aos autos, foi efectuada a notificação para exercício do direito de audição nos termos do artº. 60º da LGT e 60º do RCPIT, no decorrer do procedimento inspectivo instaurado, génese da liquidação adicional, em execução fiscal, pelo que, ao contrário do que entendeu o Tribunal a quo, a liquidação controvertida apenas teria de ser efectuada, como decorre dos factos dados como provados que o foi (ponto D. dos factos dados como provados), por carta registada.

O n.º 3 deste artº. 38.º tem aplicação às notificações relativas a liquidações de tributos referentes a períodos anteriores a 01.01.2005, data da entrada em vigor da alteração deste preceito legal, uma vez que as normas processuais são de aplicação imediata, como foi especificamente previsto no n.º 3 do artº. 12º da LGT, ao referir que “*as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata*”.

Como resulta dos factos dados como provados na douda sentença:

*“D). Em 18/12/2006 foram emitidas, a demonstração de compensação e nota de cobrança, a demonstração de liquidação sem documento de cobrança, e a demonstração de liquidação de juros, relativas ao IRC de 2002 da aqui oponente, e a esta remetidas por carta registada, com devolução ao remetente com indicação “não reclamado pelo destinatário”, cf. fls. 52 a 59 dos autos”.*

Deste modo e conforme se concluiu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02.07.2003 no Proc. 0344/03, “*Deve a impugnante sociedade considerar-se notificada de acto tributário da liquidação de IRC, apesar de a carta registada haver sido devolvida por não ter sido reclamada não alegando a mesma sociedade qualquer motivo razoável para não ter reclamado tal carta que, por isso, foi devolvida.*

*E que às sociedades é de aplicar a regra processual civil de que o destinatário da correspondência postal se deve ter por notificado, apesar de os papéis serem devolvidos uma vez que tal regra tem na sua base a presunção de que, se tal não acontecer, o evento é de imputar àquele.*

*Com efeito é de pressupor que a sociedade tem um serviço de escritório, de porta aberta e atendimento onde se exerce labor diário, o que, em princípio, garantirá a entrega postal ou, pelo menos a recepção diária, ou quase diária, da correspondência.”*

Do exposto resulta que a impugnante deve considerar-se notificada da liquidação adicional referente ao exercício do ano de 2002, a qual foi emitida em 18.12.2006, por carta registada apesar de ter sido devolvida por “*não reclamado pelo destinatário*”, a tempo de evitar a caducidade do direito à mesma liquidação.

Vejamos então qual a forma de notificação que deveria ter sido usada e, no caso de ser a carta registada, se a notificação deve ter-se por efectuada, não obstante a devolução da carta com a menção de não reclamada pelo destinatário.

**VI.1.** O artº 36º, n.º 1 do CPPT, estabelece o seguinte:

*“1. Os 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”.*

Por sua vez, o n.º 1 do artº 38º do mesmo diploma, diz o seguinte:

*“1. As notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objectos actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências.”*

Ora, não restam dúvidas de que a liquidação em causa nos autos é susceptível de alterar a situação tributária da recorrida pelo que, em princípio, a respectiva notificação deveria efectuar-se por carta registada com aviso de recepção.

Porém, está provado nos autos - V. Capítulo VIII do relatório de inspecção junto aos autos - que foi efectuada a notificação da recorrida para exercício do direito de audição nos termos do artº. 60º da LGT e 60º do RCPIT, no decorrer do procedimento inspectivo, não tendo esta exercido o respectivo direito.

Assim sendo, há que aplicar o n.º 3 do artº 38º acima citado que reza assim:

*“3. As notificações não abrangidas pelo nº 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada.*

É certo que esta norma tem redacção dada pelo artigo 41º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro e que a liquidação adicional se reporta ao IRC de 2002.

Porém, como bem refere a recorrente Fazenda Pública, está em causa uma norma processual, sendo que as normas adjectivas são de aplicação imediata, como também resulta do artº 12º, n.º 3 da LGT que estabelece que “*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*”.

Ora, no caso dos autos, a aplicação imediata da norma adjectiva referida não viola qualquer direito ou interesse legítimo da recorrida, já que, conforme resulta do artº 268º, n.º 3 da CRP, a garantia se traduz na exigência de notificação do acto pela forma prevista na lei ordinária, e não num direito a notificação por forma especialmente prevista. Assim, se a lei ordinária alterar a forma de notificação de carta registada com aviso de recepção para carta registada, não existe qualquer violação da garantia de notificação legalmente consagrada.

Aliás, o artº 19º, alínea b) do CPT referia-se também a esta garantia nos seguintes termos: “*São, designadamente, garantias dos contribuintes:*

*b) A fundamentação e notificação de todos os actos praticados em matéria tributária que afectem os seus direitos e interesses*”.

Portanto, a garantia fica cumprida com a exigência da notificação, a qual deverá revestir a forma em cada momento prevista na lei ordinária.

Pelo que ficou dito, entendemos então, com a recorrente, que a forma de notificação da liquidação adicional por carta registada era a legalmente exigida.

Aqui chegados, vejamos então se deve a recorrida considerar-se notificada da liquidação, tendo em vista se determinar se ocorre o requisito de oposição previsto no artº 204º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

**VI.2.** A decisão recorrida entendeu que os documentos juntos aos autos são insuficientes para se considerar efectuada a notificação.

Da alínea D) do probatório supra, resulta que:

*“Em 18.12.2006 foram emitidas, a demonstração de compensação e nota de cobrança, a demonstração de liquidação sem documento de cobrança, e a demonstração de liquidação e juros, relativas ao IRC de 2002 da aqui oponente, e a esta remetidas por carta registada, com devolução ao remetente com indicação “não reclamado pelo destinatário”.*

Numa situação de devolução da carta não reclamada em caso de notificação por carta registada com A/R, prevê o artº 39º, n.ºs 5 e 6 do CPPT:

*“5. Em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou impossibilidade de comunicação da mudança da residência no prazo legal.*

*6. No caso da recusa de recebimento ou não levantamento da carta, previstos no número anterior, a notificação presume-se feita no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.”*

Conforme se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 12.12.2006-Processo n.º 0549/06, a única diferença relevante entre a carta registada simples e a carta registada com A/R tem a ver com a prova do seu efectivo recebimento. Sendo assim, parece que à notificação do acto tributário, quer esta seja efectuada por registo simples, quer com A/R, é aplicável o disposto nos n.ºs 5 e 6 acima transcritos.

Ora, no caso dos autos, sendo certo que a carta não foi recebida pela destinatária, haverá então que aplicar o regime previsto para a devolução da carta registada com A/R, acima referido.

E, assim, tendo a carta sido devolvida, por não reclamada, e não se comprovando que o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação deveria ser efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção.

Nenhuma prova foi feita do envio desta nova carta, pelo que temos de concluir que não se pode ter por efectuada a notificação em causa nos autos.

Deste modo, tal como decidido na decisão recorrida, a oposição procede uma vez que a liquidação não foi notificada no prazo previsto no artº 45º da LGT.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.



## Acórdão de 31 de Janeiro de 2012.

### Assunto:

*Arguição de nulidade da citação em processo de oposição. Pedidos subsidiários. Convolação.*

### Sumário:

- I — Diz-se subsidiário o pedido que é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração no caso de não proceder um pedido anterior (cfr: o n.º 1 do artigo 469.º do Código de Processo Civil).*
- II — Não obsta à convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade da citação a apresentar no processo executivo a existência de pedido subsidiário para o qual a oposição constituía meio processual adequado, pois que ainda que a cada um dos pedidos (principal e subsidiário) correspondam formas processuais diferentes, deve prevalecer a forma adequada ao pedido principal, pois o subsidiário só deve ser apreciado em caso de improcedência do pedido principal (artigo 469.º n.º 1 do Código de Processo Civil).*
- III — Porém, se na petição inicial de oposição à execução fiscal se formulam causas de pedir substancialmente incompatíveis, havendo uma cumulação de pedidos e, ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, deverá considerar-se sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, prosseguindo este para apreciação dos demais pedidos.*

Processo n.º 1052/11-30.

Recorrente: Massa Insolvente de Decorton-Isolamentos, Pintura e Decoração de Tondela, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Massa Insolvente de Decorton-Isolamentos, pintura e Decoração de Tondela LDA., representada pela Administradora de Insolvência, Paula Carvalho Ferreira, veio deduzir oposição a execução fiscal contra si instaurada pela Fazenda Pública, processo n.º 2704201101001655 por dívida relativa a Coima Fiscal do ano de 2011 no montante de € 264,50 (duzentos e sessenta e quatro euros e cinquenta cêntimos), acrescendo a quantia de € 15.16 (quinze euros e dezasseis cêntimos) a título de juros de mora e custas processuais.

O Tribunal de 1ª Instância, em apreciação liminar, considerou ocorrer erro na forma de processo, e absolveu a Fazenda Pública da instância de oposição à execução. Mais considerou que podiam os autos ser aproveitados, e determinou a convolação em processo de requerimento de arguição de nulidades, a apreciar no âmbito do processo de execução fiscal, e em consequência determinou ainda a junção dos presentes autos à execução fiscal a correr termos no Serviço de Finanças de Tondela para apreciação do supra requerido.

Inconformada recorreu a executada para este STA.

O recurso termina com as seguintes **conclusões**:

1) A oposição judicial está prevista nos Arts.203º, 204º e sgts. do CPPT e o art. 204º prevê taxativamente os fundamentos que poderão lastrar uma oposição judicial num P.E.F. (processo de execução fiscal).

2) A al.b) do referido Art.204º menciona expressamente a ilegitimidade do executado como possibilidade da alegação em sede de oposição judicial.

3) A suscitada nulidade da citação, alegada pela recorrente está directa e intrinsecamente relacionada com o facto desta não se considerar devedora na presente execução - isto é que nela, é parte ilegítima e que este PEF não poderá prosseguir contra si.

4) Tratar-se-á, antes de mais, de um caso, não só de “simples” ilegitimidade processual como, antes, de um caso de ilegitimidade substantiva (embora, admite-se, esta qualificação ou enquadramento jurídico possa sofrer “outras discussões”.

5) Sendo ainda certo que os restantes fundamentos desta concreta oposição, tal como a própria sentença recorrida deixa antever, estão enquadrados na previsão do Art.204º do CPPT.

6) Por outro lado, e ainda que assim não se entenda, o que não se concede e avança por mera de patrocínio, sempre a alínea i) do Art.204º estabelece que podem ainda servir de fundamento à oposição quaisquer outras ilegalidades não prevista nas alíneas anteriores, desde que não interfira em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título - sendo manifestamente esse o caso dos autos, uma vez que não se trata de um acto da exclusiva competência da entidade administrativa.

7) Apesar da citação para a execução não -poder ser considerado um acto exclusiva e materialmente administrativo, no limite, a admitir-se assim qualificado, a não exclusividade dessa competência advirá ainda do facto de existir tutela jurisdicional, em sede de reclamação para o TAF, sobre as decisões que pudessem ser tomadas sobre essa matéria pelo Sr. Chefe do SEF competente (e não, apenas, o recurso hierárquico ou gracioso).

8) Ao invés, ao decidir da forma que vai recorrida, o tribunal “a quo” gera a perigosíssima eventualidade de cercear o direito da recorrente apresentar a sua petição de oposição em tempo útil, isto é, nos 30 dias previstos para o efeito, no artº 203º do CPPT.

9) Subsidiariamente, apenas, e em dever de patrocínio, admite a recorrente a aplicação do regime previsto no Art.279º n.º 1 do CP Civil: através da suspensão destes autos de oposição até à decisão transitada em julgado daquela referida arguição de nulidade da citação - o que, nesta medida, e caso faleça toda a anterior alegação recursiva, requer expressamente seja aplicado ao caso dos autos.

10) Esta solução teria, pelo menos, a virtude de não coarctar à oponente, ora recorrente, o direito de debater judicialmente as matérias que depositou na sua peça processual.

11) Entendem a recorrente que a douda decisão recorrida violou os Arts.203º e 204º do CPPT, o Art.103º da LGT, bem como, pela não previsão da possibilidade da sua aplicação, o art. 279ºn.º 1 do CPC, isto é, ao não ter sofrido a aplicação merecida e possível, nos presentes autos,

12) Devendo ser revogada a douda sentença recorrida, sendo substituída por decisão que ordene o prosseguimento da oposição para conhecimento de todas as questões aí suscitada;

13) Ou, e caso assim não se entenda, que ordene a suspensão da presente execução até à decisão definitiva e transitada sobre a suscitada arguição de nulidade da citação da executada - assim se entenda, de acordo com a douda sentença recorrida que deverá ser matéria a conhecer peio Sr, Chefe do SEF de Tondela.

TERMOS EM QUE;

Revogando-se a douda decisão recorrida e dando-se provimento ao presente recurso, nos termos das preditas conclusões, ou de outras com que, V. Exas.. Venerandos Juízes Conselheiros, se dignarão suprir;

Se Fará Justiça!

**Não foram apresentadas contra-alegações**

**O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

1.A oponente/recorrente arguiu a nulidade da citação por falta de legitimidade processual da citada e por falta de fundamentação do título executivo que acompanhava a citação(art.190º n.º1 CPPT)

Subsidiariamente, invocou como fundamento de oposição a inexigibilidade da dívida exequenda (petição arts.17º e sgs.)

A falta da citação (art.165º n.º1 al.a) CPPT; art. 195º CPC) bem como a nulidade da citação por inobservância das formalidades prescritas na lei (art.198º n.º1 CPC) não constituem fundamento de oposição à execução fiscal, devendo ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, sendo eventual decisão desfavorável passível de reclamação para o tribunal tributário (art.276º CPPT; acórdãos STA Pleno SCT 28.02.2007 processo n.º 803/04,19.11.2008 processo n.º 430/08;17.12.2008 processo n.º 364/08;6.05.2009 processo n.º 632/08;Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição Volume IIP.270).

2.Ocorrendo erro na forma de processo deve operar-se a convoção para a forma de processo legalmente adequada (art.97 n.º3 LGT;art.98º n.º4 CPPT)

A convoção operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na correspondência entre direito e acção adequada (art.2º n.º2 CPC) e justifica-se por razões de economia processual.

Nesta conformidade a petição inicial de oposição deverá ser convolada em requerimento de arguição de nulidade de citação, a ser junto ao processo de execução para apreciação pelo órgão de execução fiscal.

3.No caso concreto não obsta à convoção a formulação de pedido subsidiário, com invocação de fundamento característico da oposição (inexigibilidade da dívida exequenda),por prevalência da forma processual adequada à apreciação do pedido principal (art.469º n.º1 CPC; cf. no sentido propugnado acórdão STA-SCT 19.10.2011 processo n.º 418/11)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento. A sentença impugnada deve ser confirmada.

**Foram colhidos os vistos legais.**

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

A decisão recorrida considerou além do mais o seguinte com interesse para a presente decisão:

**(...) 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: n.º 1**

do art. 95.º do CPTA. ex vi. ai. e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O processo de oposição à execução fiscal apenas pode ter fundamentos enquadráveis no n.º 1 do ar. 204.º do CPPT, como decorre do seu teor expresso («a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:...») e a arguição de nulidades processuais não se enquadra em nenhuma das situações1.

(Quanto à falta de requisitos do título executivo, a jurisprudência do STA, embora inicialmente tenha afirmado a possibilidade de arguição desta nulidade e seu conhecimento em processo de oposição, tem entendido, mais recentemente que tal nulidade só pode conhecer-se no processo de execução fiscal. Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- do Pleno de 23-2-2005, processo n.º 574/04;
- da Secção de 28-2-2007, processo n.º 1178/0;

Sem necessidade de grandes considerações, dada a simplicidade da questão jurídica nestes autos, expomos que quanto à nulidade da citação por falta de fundamentação, ou seja a nulidade de falta de requisitos essenciais do título executivo não consubstancia o fundamento de oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, podendo, no entanto ser invocada no processo executivo perante o OEF, como se pode ler no Ac. do STA de 29-10-2008. processo n.º 0272/08, in vwww.dgsi.pt.

Ou seja, constituindo o acto de citação para a execução fiscal um acto processual, praticado no âmbito de um processo judicial, a invalidade desse acto tem de ser suscitada no respectivo processo executivo, perante o órgão de administração fiscal, com posterior reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância da eventual decisão de indeferimento, em harmonia com o preceituado nos artigos 276.º do CPPT e 103º

n.º 2 da LGT.

Aqui chegados importa analisar da convolação da a petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades. a ser apreciado no processo de execução fiscal, ordenando-se a baixa do processo ao QEF para apreciar e decidir as mesmas.

A convolação só é admissível, para além da idoneidade da respectiva petição para o efeito, desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade da petição apresentada, em função do meio processual adequado.

Tendo em conta que a irregularidade processual que o Oponente invoca não é a falta de citação (que pode ser arguida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final - artigo 165.º n.º 4. do CPPT), mas sim a nulidade da citação por não lhe terem sido notificados os elementos essenciais da liquidação, o que consubstancia uma nulidade enquadrável no artigo 198.º do CPC. que tem de ser arguida pelo interessado no prazo que este dispõe para deduzir oposição (n.º 2 do art.º 198.º CPC). não ocorre a possibilidade de convolação para a forma processual adequada face à intempestividade da petição apresentada para o referido efeito.

- da Secção de 14-3-2008, processo n.º 950/06;
- da Secção de 23-10-2007, processo n.º 26762;
- do Pleno de 19-11-2008. processo n.º 430/08.)

Ora, no caso vertente, a petição de oposição deu entrada no SF em 29/04/2011, sendo que a citação da dívida ao executado concretizou-se em 30/03/2011, ou seja dentro do prazo legal de 30 dias para a dedução de oposição à execução, previsto no n.º 1 do art. 203.º do CPPT, pelo que deve operar-se, nos termos do n.º 4 do art. 98.º do CPPT. a convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade da citação e, conseqüentemente ordenar a baixa dos autos ao OEF para aí ser apreciado.

Assim, é de decidir pela admissibilidade da convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades, a apreciar no âmbito do processo de execução fiscal, visto ser o meio processual próprio para o efeito.

Pelo exposto, na procedência da excepção de erro na forma de processo, absolve-se a Fazenda Pública da instância de oposição de execução.

Podendo os autos ser aproveitados, determina-se a convolação em processo de requerimento de arguição de nulidades, a apreciar no âmbito do processo de execução fiscal,

Mais se determina a junção destes autos à execução fiscal a correr termos no Serviço de Finanças de Tondela para apreciação do supra requerido (...).

**DECIDINDO NESTE STA**

No final das suas conclusões de recurso explicita a recorrente o objecto do mesmo: Que este Tribunal ordene o prosseguimento da oposição para conhecimento de todas as questões aí suscitadas;

Ou, e caso assim não se entenda, que ordene a suspensão da presente execução até à decisão definitiva e transitada sobre a suscitada arguição de nulidade da citação da executada.

Noutro passo das suas conclusões salienta (na conclusão 8ª) que a decisão recorrida gera a perigosíssima eventualidade de cercear o direito da recorrente apresentar a sua petição de oposição no prazo legal de 30 dias.

Creemos que assiste razão à recorrente.

Indiscutivelmente a recorrente suscitou na petição inicial duas questões, que livremente, fundamentou. Uma a da nulidade da citação efectuada e outra a da inexigibilidade da quantia exequenda definindo os respectivos pedidos (nulidade da citação e absolvição da oponente do pedido executivo).

Embora na petição inicial, expressamente, tenha referido a seguir ao articulado 16º não prescindir da ordem de conhecimento a verdade é que termina formulando vários pedidos sem estabelecer qualquer ordem de subsidiariedade entre eles ao referir:

*Termos em que, e nos melhores de direito, deverá a presente petição de oposição ser recebida, ser declarada procedente e em consequência:*

*1º Declarar nula a citações da oponente, devendo ordenar-se a anulação de todo o processado posterior;*

*2º Declarar nula e de nenhum efeito a certidão/liquidação de dívida, títulos executivos que sejam o fundamento dos presentes autos de execução e consequentemente nula também a citação da executada ora oponente.*

*3º Declarar inexigível a quantia exequenda peticionada nos presentes autos, absolvendo-se a oponente do pedido executivo.*

Desta forma, não se pode entender, como uma primeira leitura da petição deixa transparecer, que é a própria recorrente quem levanta uma barreira ao conhecimento de mérito da presente causa por via da apreciação do fundamento próprio de oposição que é a inexigibilidade da dívida, face à consideração obrigatória da estatuição do artº 469º do CPC, a que sempre temos de atender.

Ora, sendo certo que a nulidade da citação não é fundamento de oposição (por todos a doutrina e acórdãos deste STA citados no parecer do Sr. Procurador Geral Adjunto, supra destacado) a verdade é que desde logo a formulação de pedido e causa de pedir próprios da oposição (inexigibilidade da dívida - fundamento integrável na alínea i) do n.º 1 do artº 204 do CPPT) obsta à convalidação da petição de oposição para requerimento de arguição de nulidade da citação. Por apreciar uma distinta situação da dos presentes autos (em que estava em causa uma relação de subsidiariedade dos pedidos formulados sendo o pedido principal inadequado à forma de processo oposição) não tem aqui aplicação a jurisprudência do acórdão deste STA de 19/10/2011 proferido no recurso 0418/11, citado no dito parecer, devendo, ao invés, atender-se à jurisprudência plasmada em inúmeros arestos deste Supremo Tribunal de que é exemplo o acórdão de 24/03/2010 tirado no recurso 0956/09.

Ora, como escreveu, a este propósito, o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 4ª ed., pág. 744, anot. 17, *“Se a arguição de nulidade por falta de citação ou qualquer nulidade secundária for feita em oposição à execução fiscal, nos casos em que não o pode ser, poderá haver possibilidade de convalidação de petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade com a consequente incorporação do mesmo no processo de execução fiscal.*

*Tal possibilidade, porém é de afastar quando a nulidade da citação não é o único fundamento de oposição invocado e entre os invocados se inclua algum que esteja previsto como tal no artº 204º.*

*Em situações deste tipo, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do C.P.C.*

*Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que “a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo”.*

*Não se estará, decerto, perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis.*

*No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele “fique sem efeito”, prosseguindo o processo para a apresentação do pedido para o qual o processo é adequado”.*

Assim sendo, no caso em apreço, havendo na petição indicação de pedido e fundamento de oposição atendível, o processo pode prosseguir para sua apreciação, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no presente recurso (vide, desde logo, as conclusões 8ª e 9ª da motivação do recurso).

#### **4- DECISÃO:**

Nestes termos e com este fundamento, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa do processo ao Tribunal onde foi proferida a mesma decisão, a fim de apreciar o pedido de extinção da execução, baseado no (s) fundamento(s) invocado(s) na petição inicial que constitui(em) pressuposto(s) da oposição à execução fiscal, se a tal não obstar motivo diferente do invocado no despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa 31 de Janeiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*IVA. Prescrição da obrigação tributária. Aplicação da lei no tempo. Princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal. Retroactividade inautêntica ou aparente. Princípio da certeza e segurança jurídica. Reserva de lei e elementos essenciais do imposto. Responsabilidade subsidiária.*

### Sumário:

- I — Não dispondo a lei nova sobre o conteúdo de uma relação jurídica, uma vez que se limita a alterar o momento inicial da contagem do prazo de prescrição, retardando, relativamente à lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr, deve ser tratada como lei que alonga o respectivo prazo, pelo que, sendo-lhe aplicável o n.º 2 do art. 297º do Código, o dito prazo deve contar-se do ponto estabelecido na lei nova.*
- II — Assim sendo, a nova redacção dada pelo art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, ao art. 48º, n.º 1, da LGT, é de aplicação imediata aos prazos em curso, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada com uma lei que alonga o prazo de prescrição.*
- III — A aplicação do art. 48º, n.º 1, da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, ao caso dos autos, não se mostra intolerável e inadmissível, mas adequada, nem consubstancia violação dos princípios constitucionais da legalidade e da proibição da retroactividade da lei fiscal, consagrado no art. 103º, n.º 3, da CRP, nem o da certeza e segurança jurídica, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (art. 2º da CRP).*
- IV — A Lei n.º 55-B/2004, apesar de ser uma lei orçamental, não viola a reserva de lei formal da Assembleia da República estabelecida na CRP, em matéria de fixação dos elementos essenciais dos impostos (art. 165º, n.º 1, alínea i), da CRP), porquanto, se a lei do orçamento pode conter autorizações legislativas em matéria fiscal também pode regular directamente a mesma matéria.*
- V — O prazo de prescrição, à face da LGT, é de 8 anos, tanto em relação ao devedor originário como ao devedor subsidiário, sendo apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário (e o conseqüente diferimento do tempo do prazo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5º ano posterior ao da liquidação.*
- VI — Assim, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5º ano, se ele for citado até ao fim do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art. 48º da LGT).*

Processo n.º 33/12-30.

Recorrente: Domek da Silva Neves.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I- RELATÓRIO

1. DOMEK DA SILVA NEVES, com a identificação constante dos autos, deduziu reclamação do despacho exarado pelo CHEFE DO SERVIÇO DE FINANÇAS DE MATOSINHOS 1, que determinou a sua citação por reversão, por considerar que inexistia a prescrição das dívidas de IVA relativas aos exercícios de 2002 e 2003, por dar como devidamente fundamentada a insuficiência de bens para o pagamento integral da dívida, baseando-se ainda no seu exercício de facto da gerência, o que esteve na origem de o considerar responsável subsidiário, pelos períodos em questão.

A Mma Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a reclamação improcedente.

2. Não se conformando com tal decisão, veio o reclamante interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos artigos 280,

n.º1, e seguintes do CPPT e 678.º e seguintes do CPC., alegando, nas Conclusões das suas Alegações:

“A) ...

F) No entendimento do Meritíssimo Juiz a quo, vertido na sentença recorrida, “...Ora, dos autos resulta claramente que o reclamante foi citado antes do decurso do prazo de prescrição, ou seja, antes de terem decorrido os 8 anos a que se reporta o art. 48.º, n.º 1 da LGT, pelo que quer as dívidas de 2002, quer as de 2003, não se encontram prescritas.

G) Salvo o devido respeito, o reclamante, ora recorrente não pode deixar de manifestar a sua total discordância quanto a este entendimento, logo quanto ao conteúdo da sentença no que diz respeito à prescrição, objecto do presente recurso, considerando que a mesma faz uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis.

H) Delimitando o objecto do presente recurso, a questão que aqui se põe, reportada à situação em apreço, é justamente a de saber se as dívidas exequendas objecto do presente processo estão (ou não) prescritas relativamente ao reclamante, ora recorrente.

RELATIVAS AO ANO FISCAL DE 2002

I) Divergindo da sentença recorrida, o ora recorrente entende que tais dívidas exequendas, relativamente ao ano fiscal de 2002, estão prescritas.

J) As dívidas exequendas do presente processo e relativas ao ano fiscal de 2002 referem-se a IVA e aos períodos 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10 e 11;

K) À data da ocorrência dos factos tributários — ano fiscal de 2002 -, quanto ao regime prescricional das dívidas tributárias, estava em vigor o n.º 1 do artigo 48.º da LGT, que dizia: “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 ocorreu.”

L) Regime este, que foi alterado pela Lei 55-B/2004 de 30/12, estabelecendo quanto ao n.º 1 do artigo 48.º da LGT, o seguinte: “As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o 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”.

M) Esta alteração legislativa, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005,

N) Assim, em 2002 estava em vigor o regime prescricional que estatuiu que a prescrição das dívidas tributárias relativamente aos impostos de obrigação única, era de oito anos contados a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

O) O IVA é sem sombra de dúvidas um imposto de obrigação única.

P) Os impostos que estão a ser exigidos ao reclamante são IVA dos anos de 2002 e 2003,

Q) Logo, relativamente ao ano de 2002, o início da contagem do prazo prescricional ocorre nas datas em que os factos tributários se verificaram o que aconteceu em:

- 2002-01-01 a 2002-01-31 — prescreveu em 31-01-2010;
- 2002-02-01 a 2002-02-28 — prescreveu em 28-02-2010;
- 2002-03-01 a 2002-03-31 — prescreveu em 31-03-2010;
- 2002-04-01 a 2002-04-30 — prescreveu em 30-04-2010;
- 2002-05-01 a 2002-05-31 — prescreveu em 31-05-2010;
- 2002-06-01 a 2002-06-30 — prescreveu em 30-06-2010;
- 2002-07-01 a 2002-07-31 — prescreveu em 31-07-2010;
- 2002-08-01 a 2002-08-31 — prescreveu em 31-08-2010;
- 2002-09-01 a 2002-09-30 — prescreveu em 30-09-2010;
- 2002-10-01 a 2002-10-31 — prescreveu em 31-10-2010;
- 2002-11-01 a 2002-11-30 — prescreveu em 30-11-2010.

R) Estão assim prescritas as dívidas tributárias de IVA relativas ao ano de 2002 no montante de € 99.664,03 que reverteram contra o recorrente.

S) E, não se diga que deve aplicar-se ao caso em apreço a lei que entrou em vigor em 2005, pois que a sua aplicação viola o princípio da legalidade e as regras da aplicação da lei fiscal no tempo a que atrás nos referimos, fazendo aplicar retroactivamente uma lei que altera as garantias dos contribuintes, fazendo com que a sua aplicação não torne prescritas dívidas tributárias que o estavam à face da lei em vigor no momento da ocorrência dos factos tributários.

T) A prescrição das dívidas tributárias é um elemento essencial dos impostos, enquadrando-se na “Garantia dos Contribuintes”.

U) E, o n.º 2 do artigo 103.º da CRP, diz que: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

V) Também quanto à aplicação das leis fiscais no tempo, determina o n.º 1 do artigo 12.º da LGT e o n.º 3 do artigo 103.º da CRP, de que em direito fiscal vigora o princípio da não retroactividade das leis, ou seja as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores a sua entrada em vigor.

W) E isto aplica-se integralmente às normas tributárias que disciplinem juridicamente os elementos essenciais do imposto, referidos no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, por força do princípio da Legalidade Tributária.

X) Assim, sendo a prescrição das dívidas tributárias, uma das garantias dos contribuintes, é por consequência um elemento essencial dos impostos, como tal só passível de ser alterada por lei da Assembleia da República ou por Decreto-Lei do Governo no uso de autorização legislativa, tudo isto nos termos dos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 alínea i) da CRP e artigo 8.º da LGT.

Y) E, como elemento essencial que é, a sua aplicação só vigora para o futuro, ou seja, só se aplica a factos ocorridos posteriormente à sua entrada em vigor.

Z) Ora, aplicando estes normativos ao caso em apreço, verificamos estar em presença de dívidas tributárias de IVA, relativas ao ano de 2002.

AA) E, por força do Princípio da Legalidade Tributária a lei reguladora do regime de prescrição da dívida tributária é a que vigorar à data da sua constituição.

AB) Essa lei, como a que a altere, porque relativa às garantias dos contribuintes (elemento essencial dos impostos) está sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de Decreto-Lei emitido a coberto de autorização legislativa da mesma.

AC) A prescrição das dívidas tributárias é um instituto jurídico que respeita às garantias dos contribuintes e como tal, está sujeita aos princípios constitucionais, da legalidade tributária (103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 alínea i) do CRP), da tipicidade e da certeza e segurança jurídica (103.º n.º 3 da CRP).

AD) Alberto Xavier, no Manual de Direito Fiscal I, págs, 192 e seguintes, diz que uma norma é retroactiva quando ela se refere na sua previsão a factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor, tenham tais factos (de harmonia com a lei nova) o valor de factos tributários ou de factos impositivos.

AE) Assim, ao aplicar-se o regime jurídico da prescrição das dívidas estipulado pela Lei n.º 55-B/2004 de 30/12, no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, cuja entrada em vigor ocorreu 01/01/2005, às dívidas tributárias do ano fiscal de 2002, está-se a aplicar a lei nova a factos anteriormente ocorridos à sua entrada em vigor.

AF) Violando-se assim, o princípio da legalidade tributária e o princípio da certeza e segurança jurídica.

AG) Uma vez que, quanto aos elementos essenciais dos impostos (artigo 103.º n.º 2 da CRP, taxas, incidência, garantias dos contribuintes e benefícios fiscais) aplica-se a lei tributária que vigorar à data da ocorrência dos factos tributários.

AH) Consagrando-se assim o princípio da não retroactividade da lei fiscal previsto nos artigos 103.º n.º 3 da CRP e artigo 12.º da LGT, quanto aos elementos essenciais do imposto.

AI) E este princípio da não retroactividade da lei fiscal é aplicável ao Instituto Jurídico do conflito das leis fiscais no tempo.

AJ) Assim, se uma situação concreta tiver estado em contacto com duas ou mais leis fiscais, e se estivermos no domínio do direito fiscal essencial (elementos essenciais do imposto), aplicar-se-á à situação concreta, a lei fiscal que vigorar ao tempo da ocorrência dos factos que essa mesma situação concreta contiver.

AK) No nosso caso em apreço, estamos em presença de factos tributários ocorridos no ano fiscal de 2002.

AL) Nesse mesmo ano, 2002, estava em vigor um regime jurídico que estatuiu que a prescrição das dívidas tributárias no que concerne aos impostos de obrigação única se contava a partir da data da ocorrência do facto tributário.

AM) Posteriormente, em 2005, surgiu um novo regime jurídico sobre a prescrição das dívidas tributárias que no tocante aos impostos de obrigação única veio estabelecer que a sua contagem se iniciava no início do ano civil seguinte ao da ocorrência dos factos tributários.

AN) Veio por consequência estabelecer um regime jurídico diferente daquele que estava em vigor em 2002.

AO) Assim, as dívidas tributárias relativas ao ano fiscal de 2002, estiveram em contacto com dois regimes jurídicos diferentes no que diz respeito à prescrição das mesmas.

AP) Sendo a prescrição das dívidas uma das garantias dos contribuintes, e por consequência um dos elementos essenciais dos impostos a lei a aplicar é a lei que vigorava ao tempo da ocorrência dos factos tributários

AQ) No nosso caso em apreço a lei a aplicar era a que vigorava no ano fiscal de 2002 (ano da ocorrência dos factos tributários).

AR) Sendo que desta forma se consagra o princípio da legalidade tributária, o princípio da tipicidade e o princípio da certeza e da segurança jurídica legal e constitucionalmente consagrados.

AS) O que significa que ao tempo em que o recorrente foi citado 20/12/2010, as dívidas tributárias objecto do presente processo, relativas ao ano fiscal de 2012, estavam prescritas.

RELATIVAS AO ANO FISCAL DE 2003

AT) Divergindo da sentença recorrida, o ora recorrente entende que as dívidas exequendas relativas ao ano fiscal de 2003 dizem respeito a IVA e referem-se aos períodos 01, 02, 03, 04, 05, 06, 08 e 09, sendo que estão prescritas.

AU) Tais dívidas têm como “devedor qualificado, directo, originário ou principal” a sociedade Dincopa — Equipamentos Hoteleiros, Lda..

AV) Sendo o aqui recorrente, relativamente a estas dívidas, responsável subsidiário, resultante das garantias especiais de natureza pessoal de que o credor tributário dispõe.

AW) É assim, por consequência um devedor indirecto, derivado ou acessório, a quem a AT exige excepcionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto.

AX) É este o entendimento sufragado pelo Professor Casalta Nabais (“Direito Fiscal — 4.ª Edição”, Almedina, 2006, pp. 259 a 261, e ainda Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, cit., p. 406.

AY) Às dívidas exequendas do presente processo, no que se refere à prescrição aplica-se o regime jurídico previsto na LGT, cuja entrada em vigor ocorreu em 01/01/1999, conforme doutamente decidido pelo Meritíssimo Juiz a quo.

AZ) Porém, na decisão constante da dita sentença, o Meritíssimo Juiz a quo não levou em linha de conta o estatuído no n.º 3 do artigo 48.º da LGT, tendo aplicado erroneamente o n.º 1 do artigo 49.º da LGT e por consequência considerou que tais dívidas não estão prescritas.

BA) Considerou assim o Meritíssimo Juiz a quo, que na data da citação (20/12/2010) ainda não estavam esgotados os 8 anos de prescrição e a citação do reclamante aqui recorrente, nos termos do disposto no artigo 49º n.º 1 da LGT, interrompe a prescrição.

BB) Não é este o entendimento do ora recorrente.

BC) Como atrás se referiu, as dívidas objecto do presente processo dizem respeito ao ano fiscal de 2003.

BD) O ora recorrente foi no presente processo, citado por reversão, na qualidade de responsável subsidiário, resultante das garantias especiais de natureza pessoal de que o credor tributário dispõe, tornando-se por consequência um devedor indirecto, derivado ou acessório, a quem a AT exige excepcionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto.

BE) Sendo que tal citação ocorreu em 20/12/2010.

BF) A estas dívidas aplica-se quanto à prescrição o regime jurídico da LGT.

BG) Assim, por força do n.º 1 do artigo 48.º da LGT tais dívidas prescrevem no prazo de oito anos.

BH) Diz ainda o n.º 2 do artigo 48.º da LGT que as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aplicam-se ao devedor principal e aos responsáveis subsidiários.

BI) Tais causas de suspensão ou interrupção estão previstas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

BJ) Porém, o n.º 3 do artigo 48.º consagrando um regime excepcional determina que “A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.”

BK) E foi isto rigorosamente o que aconteceu no presente processo.

BL) A dívida exequenda, referida no presente processo, já prescreveu pois que se refere a impostos (IVA) do ano de 2003.

BM) Pois que, tendo em conta a data em que o aqui recorrente foi citado — verifica-se que nos termos do artigo 48º da LGT, já ocorreu a prescrição, que é um facto extintivo do direito do credor e que é de conhecimento officioso (cfr. o disposto no artigo 175º do CPPT).

BN) Prescrição que, por ser de conhecimento officioso, não precisa sequer de ser alegada ou tão pouco demonstrada pelo aqui recorrente.

BO) Pois que, na data em que ocorreu a reversão fiscal contra o aqui recorrente — ou seja, à data de 20/12/2010 — já a dívida exequenda se encontrava prescrita, por já ter decorrido o prazo do n.º 3 do artigo 48.º da LGT.

BP) Acresce que, pelo menos em relação ao aqui recorrente, não ocorreram quaisquer causas de interrupção ou suspensão da prescrição, a que alude o artigo 49.º da LGT, e que possam ser consideradas em relação ao ora recorrente.

BQ) É que, como bem refere o Ilustre Juiz Conselheiro do STA, Jorge Lopes de Sousa, in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária — Notas Práticas”, pág. 110 — Áreas Editora, “o n.º 3 do artº 48º da LGT consagra uma excepção a esta regra, fazendo depender a produção de efeitos em relação ao responsável subsidiário pelas causas de suspensão ou interrupção que se verifiquem em relação ao devedor principal da citação daqueles até ao termo do 5º ano posterior ao da liquidação”.



BR) Ora, como bem se referiu supra, o ora recorrente só viu reverter contra si a execução fiscal, por citação em 20/12/2010, portanto, já depois de ter decorrido o 5.º ano posterior ao da liquidação do IVA do ano de 2003.

BS) O que não se tendo verificado, acarretará para a Administração Fiscal a impossibilidade de receber do ora recorrente as referidas verbas a título de imposto — dado o facto de ter já ocorrido a prescrição de tais dívidas (cfr. o disposto no artº 175º do CPPT).

BT) E, citando de novo o Ilustre Juiz Conselheiro do STA, Jorge Lopes de Sousa — conforme se refere nas págs. 110 e 111 da obra supra — “Se o facto com efeito interruptivo — a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação (referência nossa) — ocorreu na vigência da LGT, a sua eficácia em relação ao responsável subsidiário fica subordinada à verificação da condição de que depende, que é a respectiva citação vir a ocorrer até ao termo do 5º ano posterior ao da liquidação” (sublinhado nosso).

BU) Assim, à data em que o ora recorrente foi citado, já a dívida exequenda se encontrava prescrita, por força do disposto no n.º3 do artigo 48.º da LGT.

BV) Efeito jurídico que conduz à extinção do crédito da AF sobre o aqui recorrente, e que este não abdica de ver declarado, atento o facto de a prescrição ser do conhecimento oficioso (cfr. artº 175º do CPPT) e, assim, nem sequer necessitar de ser alegada.

BX) E aqui chegados, permita-se discordar da opinião do lustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, quando este afirma — na pág. 112 da já referida obra — “Mas, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5º ano, se ele for citado até ao fim do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do nº2 do artº 48º)”.

BW) Uma vez que tal duto entendimento representa a total subversão do sentido que o legislador dá ao n.º 3 do artigo 48.º da LGT — para já não falar no seu carácter de norma excepcional — retirando-lhe, assim, grande parte da sua eficácia jurídica e justificação substantiva.

BY) O responsável subsidiário surge como garante pessoal do credor tributário.

BZ) A sua responsabilidade advém do não pagamento por parte do devedor originário de uma dívida que a este lhe pertence.

CA) É o responsável subsidiário um devedor indirecto, derivado ou acessório, ao qual a AT exige excepcionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto, exigência essa resultante de uma dívida que só subsidiariamente (depois de esgotado o património do devedor originário) lhe pode ser imputada.

CB) Não faz qualquer sentido aplicar-se ao responsável subsidiário as causas de suspensão e interrupção da prescrição uma vez verificados os pressupostos da norma prevista no n.º 3 do artigo 48.º da LGT, dado o seu carácter excepcional.

CC) Não pode assim a AT aplicar as causas de suspensão e interrupção da prescrição previstas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT ao responsável subsidiário, se este foi citado para lá do 5.º ano posterior ao da liquidação.

CD) É isto que nos diz o n.º 3 do artigo 48.º da LGT.

CE) A este propósito veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-02-2010, proferido no processo n.º 0986/09, quando refere: “... que, no regime do Código de Processo Tributário, o efeito interruptivo da prescrição por via de execução contra o devedor originário, verifica-se também em relação ao responsável subsidiário, sem qualquer restrição — diferentemente do que prevê o n.º 3 do artigo 48.º da Lei Geral Tributária, onde aquele efeito interruptivo, em relação ao responsável subsidiário, depende da sua citação na execução, dentro do «5.º ano posterior ao da liquidação»...”.

CF) O que significa que ao tempo em que foi proferida a sentença ora recorrida — 11/11/2011 -, as dívidas objecto do presente processo e relativas ao ano de 2003, estavam prescritas.

CG) A sentença recorrida ao julgar improcedente a reclamação fiscal deduzida e, por consequência, ao declarar não prescritas as dívidas exequendas, é ilegal, por infringir entre outras o disposto no artigo 48.º da LGT razão pela qual se requer que quanto à decisão da não prescrição das dívidas exequendas da dita sentença a mesma seja alterada, declarando-se as dívidas exequendas prescritas, e, em consequência extinta a execução fiscal.”

3. Não foram apresentadas contra-alegações.

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto deste Tribunal, emitiu Parecer no sentido de que a sentença recorrida não merece censura. Para esse efeito, pondera-se no referido parecer, entre o mais, que o prazo de prescrição de 8 anos estatuído no artigo 48.º/1 da LGT se conta “desde o início do ano seguinte aquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, nos termos do artigo 48.º/1 da LGT, na redacção introduzida pela Lei 55-B/2004, de 30/12, (...)” uma vez que “nos termos do estatuído no artigo 12.º/ 2 do CC, quando a lei 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”, sendo que com tal “interpretação não é violado o princípio da não retroactividade das normas tributárias estatuído no artigo 12.º da LGT e 103.º da CR2”.

Em relação ao sentido e alcance do n.º 3 do art. 48º da LGT, conclui-se que “Nos termos do disposto no artigo 48.º/3 da LGT a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste se fizer para além do 5.º ano posterior ao da liquidação. Como parece claro e resulta da letra da lei tal normativo refere-se aos factos interruptivos oponíveis ao devedor principal e não aos factos interruptivos, directamente, oponíveis ao devedor subsidiário”.

5. Com dispensa de vistos, atenta a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

## II- FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

“a) Em 07/05/2004, pelo Serviço de Finanças de Matosinhos 1 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1821200401034367, contra a sociedade “Dincopa — Equipamentos Hoteleiros, Lda.”, para cobrança de dívidas fiscais relativas a IVA dos anos de 2001 a 2003, no montante global de €227.921,18 (cf. doc. de fls. 1 a 26 dos autos).

b) Por despacho de 22/09/2010, foi determinada a preparação do processo para efeitos de reversão (audição prévia), contra o aqui, reclamante (cf. doc. de fls. 89 a 91 dos autos).

c) O reclamante veio a pronunciar-se em sede de audição prévia, ali pugnando pela ocorrência da prescrição das dívidas e pela sua ilegitimidade (cf. doc. de fls. 169 a 230 dos autos).

d) Foi elaborada a informação de 07/12/2010, e proferido na mesma data, pelo Chefe do Serviço de Finanças, despacho onde se declaravam prescritas as dívidas do ano de 2001 e não prescritas as relativas aos anos de 2002 e 2003 e se ordenava a citação do, aqui, reclamante, como revertido nas dívidas dos anos de 2002 e 2003 (cf. doc. de fls. 241 a 243 dos autos).

e) O reclamante foi citado do despacho de reversão em 20/12/2010 (cf. doc. de fls. 248 a 250 e informação de fls. 400 dos autos).

f) Inconformado com a decisão referida em d), o reclamante deduziu a presente reclamação, em 30/12/2010 (cf. fls. 266 dos autos)”.

### 2. DE DIREITO

#### 2.1. As questões a decidir

Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a reclamação deduzida pelo ora recorrente contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos 1 que, no âmbito do processo de execução fiscal por dívidas de IVA relativas aos anos fiscais de 2002 e 2003, ordenou a sua citação por reversão por considerar que as mesmas não se encontravam prescritas.

Para tanto, a Mma. Juíza, louvando-se da jurisprudência deste Supremo Tribunal vazada no Acórdão de 28/9/2011, proc. 764/11, concluiu que:

“(…) estando em causa uma dívida de IVA referente aos anos de 2002 e 2003, e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (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 art.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 01/01/2003 e 01/01/2004..”

Esta interpretação dada ao art. 48º, n.º1, da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, “não se mostra inadmissível, mas adequada, nem consubstancia uma violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal artigo 103, n.º3, da Constituição da República Portuguesa”.

Não se verifica, no caso dos autos, o disposto no art. 48º, n.º3, da LGT, porquanto, “o reclamante foi citado antes do decurso do prazo de prescrição, ou seja, antes de terem decorrido os 8 anos a que se reporta o art. 48º, n.º1, da LGT”.

Contra esta interpretação dos normativos aplicáveis se insurge o recorrente, alegando, entre o mais, que:

Em relação às dívidas relativas ao ano fiscal de 2002, deve ser aplicável o n.º 1 do art. 48º da LGT, com a redacção que vigorava antes da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária e o princípio da certeza e segurança jurídica, uma vez que em relação aos elementos essenciais dos impostos aplica-se a lei tributária que vigorar à data da ocorrência do facto tributário. Considera igualmente desrespeitadas as regras de aplicação da lei fiscal no tempo que impedem a sua retroactividade e ofendem as garantias dos contribuintes, sendo desta forma violados os arts. 103º, n.º 2, da CRP, 12º, n.º1, da LGT, quanto aos elementos essenciais do imposto (pontos S, T, U, V, X, AA, AF, AG, e AH das alegações).

Invoca ainda o recorrente (ponto X das conclusões) a violação do princípio da reserva de lei formal da Assembleia da República, porque sendo a prescrição das dívidas tributárias uma das garantias dos contribuintes é, por consequência, um elemento essencial dos impostos, como tal só passível de

ser alterada por lei da AR ou DL autorizado, nos termos dos arts., 103º, nº2, e 165º, nº1, alínea i), da CRP e art. 8º da LGT.

Em relação às dívidas relativas ao ano fiscal de 2003, sendo o recorrente responsável subsidiário é um devedor indirecto, derivado ou acessório, a quem a Administração fiscal exige excepcionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto, não tendo o juiz “a quo” levado em linha de conta o estabelecido no n.º 3 do art. 48º da LGT, porque na data em que ocorreu a reversão (20/12/2010) já a dívida exequenda se encontrava prescrita, por já ter decorrido o prazo do n.º 3 do art. 48º da LGT, sendo que em relação ao recorrente não ocorreram quaisquer causas de interrupção ou suspensão da prescrição a que alude o art. 49º da LGT.

O problema que vem posto, o de saber se as dívidas fiscais devem, no caso, considerar-se ou não prescritas, depende da solução a dar às seguintes questões jurídicas:

a) Qual a lei aplicável ao início da contagem do prazo de prescrição: o art. 48º, nº1, da LGT, segundo a redacção anterior ou o mesmo preceito com a nova redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12;

b) Em que medida o recorrente, enquanto devedor subsidiário, pode beneficiar do regime previsto no art. 48º, nº3, da LGT.

Vejamos.

2.1.1. Da aplicação imediata do art. 48º, nº1, da LGT, segundo a redacção dada pelo art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12

Resulta da matéria dada como provada que em 7/5/2004 foi instaurado processo de execução fiscal contra a devedora originária “Dincopa-Equipamentos Hoteleiros, Lda”, para cobrança de dívidas fiscais relativas a IVA dos anos de 2001 a 2003, tendo revertido contra o ora recorrente, que foi para o efeito citado do despacho de reversão em 20/12/2010.

Considerando que as dívidas de IVA se reportam aos anos fiscais de 2002 e 2003, o regime prescricional das dívidas tributárias que estava em vigor era o que constava do n.º 1 do art. 48º da LGT, que dizia: “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 ocorreu.”

Se fosse de aplicar este regime à situação em análise, contando-se o prazo de prescrição (oito anos) da data da ocorrência dos factos tributários (ocorridos em 2002 (até o mês de Nov) e 2003), teríamos de concluir pela prescrição das dívidas quando, em 20/12/2010, ocorreu a citação da recorrente do despacho de reversão (facto interruptivo da prescrição).

Acontece que o regime apontado foi alterado pelo art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que entrou em vigor em Janeiro de 2005, estabelecendo, quanto ao n.º 1 do art. 48º da LGT, o seguinte: “As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o 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”.

Assim, sendo o IVA um imposto de obrigação única, o termo inicial do prazo de prescrição (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, passou a contar-se, por via da alteração que o art. 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.

A questão de saber se a lei nova, que altera o termo inicial do prazo de prescrição de 8 anos, previsto no art. 48º, nº1, da LGT é ou não aplicável aos prazos em curso tem sido tratada por este Supremo Tribunal, que lhe tem vindo a dar resposta uniforme, dando origem a uma linha de jurisprudência reiterada e pacífica, no sentido da aplicabilidade imediata da lei nova (cfr., entre outros, os 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; de 30/6/10, nos recs. n.ºs. 0158/10 e 0201/10; de 17/3/2011, proc n.º 177/11; e de 28/9/2011, proc n.º 764/2011).

Para tanto pondera-se que a lei nova é imediatamente aplicável porque veio atingir prazos que estavam em curso à data da sua entrada em vigor, dado que o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária é duradouro (o decurso do prazo de prescrição) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado). Isto por aplicação do segmento final do art. 12º, nº2, do Código Civil, segundo o qual “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”. Considerando que o facto extintivo da obrigação tributária (prescrição) só sobrevém pelo decurso de determinado lapso de tempo e, como tal, ainda não

se havia esgotado no momento do início de vigência da nova redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a aplicação imediata do seu regime ao prazo em curso, passando a reger o início da sua contagem para se poder dar como constituído, no futuro, o respectivo factio extintivo, não implica qualquer aplicação retroactiva da lei nova.

Como se pode ler no Acórdão de 28/9/2011, socorrendo-se do ensino de BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 2002, p. 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 factio constitutivo “completo”) se vem a verificar (sublinhado nosso).

Como demonstra aquele autor, esta situação não implica qualquer retroactividade já que é na vigência da lei nova (o art. 48º, n.º1, da LGT, segundo a redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004), que se vem a verificar o factio extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária, que é duradouro.

Também, como se refere no aresto de 3/3/10, citando, de novo, a lição de Baptista Machado “«(...) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impositivos 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 «tendo o decurso global do prazo o valor de um factio 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”.

Aplicando o exposto ao caso vertente, não sendo o início do prazo de prescrição, mas o seu integral decurso, o factio extintivo do direito à cobrança da dívida por parte da Administração fiscal, é de concluir que, por aplicação da regra contida no segmento final daquele n.º 2 do art. 12º do CC e no n.º 1 do art. 12º da LGT, a nova redacção do preceito é imediatamente aplicável às dívidas por IVA dos vários meses do ano de 2002 e de 2003. Nesta sequência, o prazo de prescrição, relativo ao IVA de 2002, iniciou-se em 1/1/2003 e, para o IVA de 2003, iniciou-se em 1/1/2004, e não na data dos respectivos factos tributários, pelo que o seu termo final ocorreria somente em 1/1/2011, e 1/1/2012, respectivamente. Assim sendo, considerando que, à data da citação do ora recorrente (20/12/2010), ainda não decorreram o prazo de oito anos, para qualquer das dívidas, e que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido, torna-se claro que o prazo prescricional ainda não se completou.

Note-se, porém, que, em nossa opinião, não dispondo a nova lei sobre o conteúdo de uma relação jurídica, uma vez que se limita a alterar o termo inicial do prazo de prescrição, o fundamento da solução encontrada não está no n.º 2 do art. 12º do CCV, mas sim na aplicação da regra contida no n.º 2 do art. 297º do CCV.

Com efeito, referindo-se directamente ao problema da aplicação das leis que alteram o momento inicial dum prazo de prescrição ou de caducidade dum direito subjectivo, retardando ou antecipando, relativamente ao da lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr, BAPTISTA MACHADO resolve esta questão nos seguintes termos: “Quanto a este problema defende Roubier que a lei que retarda o momento inicial da prescrição deve ser tratada como uma lei que alonga o respectivo prazo - pelo que o dito prazo se deverá contar do ponto de partida estabelecido na nova lei; e que a lei que antecipa o momento inicial da prescrição deve ser tratada como uma lei que abrevia o respectivo prazo - pelo que o prazo em questão deverá ser contado a partir da entrada em vigor da LN se, por este modo, ele vier a sofrer um encurtamento, e de acordo com a LA, a partir do momento inicial fixado por esta lei, na hipótese contrária. Cremos serem perfeitamente defensáveis, com base na analogia, estas soluções. E não valerá alegar-se, contra a solução dada à primeira hipótese, que se faz aplicação da LN a um passado ao retardar-se, de acordo com ela, o momento inicial da prescrição; pois que também da solução contida no n.º 2 do art. 297º se poderia dizer, como vimos, que ela representa uma aplicação da LN a factos passados” (cfr. Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil, Livraria Petrony, Coimbra, 1968, p. 165.). Também na obra Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p.243, o mesmo Autor, abordando expressamente as situações em que a lei nova altera o momento a partir do qual um prazo se começa a contar, reitera que se o momento inicial é pela lei nova “antecipado”, aplica-se o art. 297º, n.º1; se o mesmo momento é “postecipado”, aplica-se a regra do n.º 2 do art. 297º do CCV.

Assim, à luz desta doutrina, a nova redacção dada ao art. 48º, n.º1, da LGT pela Lei n.º 55-B/2004 é igualmente de aplicação imediata aos prazos de prescrição em curso, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada como uma lei que alonga o prazo de prescrição. Assim sendo, no caso dos autos, devendo o prazo de prescrição contar-se do ponto de partida estabelecido naquele diploma, temos que, embora com outra fundamentação, esta orientação conduz ao mesmo resultado prático da que tem sido seguida por este Supremo Tribunal.

2.1.2. Da não violação dos princípios da legalidade tributária, da proibição da retroactividade da lei fiscal e da certeza e segurança jurídica

Foi com a revisão constitucional de 1997 que o legislador constituinte optou por consagrar, no art. 103º, n.º 3, da CRP, o princípio geral da proibição de cobrança, pelo Estado, de impostos retroactivos. Note-se, porém, que, como vem afirmando o Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 85/2010, proc. 653/09), o preceito abrange apenas a retroactividade “própria” ou “autêntica”. “Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação da lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)”.

A retroactividade “autêntica”, em que a norma pretende ter efeitos sobre o passado (eficácia *ex tunc*), deve distinguir-se a “retroactividade aparente” (“parcial ou inautêntica”), também denominada retrospectividade ou retroactividade quanto a efeitos jurídicos (cfr. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 255). Nesta última cabem situações como a dos autos em que uma lei pretende vigorar para o futuro (Lei n.º 55-B/2004), mas acaba por tocar em situações, direitos ou relações jurídicas desenvolvidas no passado mas ainda existentes à data da sua entrada em vigor (prazo de prescrição ainda em curso, que é o facto extintivo do direito à cobrança do imposto). Trata-se de situações, nas palavras de GOMES CANOTILHO, em que “há certos efeitos jurídicos da lei nova vinculados a pressupostos ou relações iniciadas no passado” (*ibidem*).

Assim sendo, para haver violação do princípio da proibição da retroactividade, consagrado no art. 103º, n.º 3, da CRP, era necessário que ocorresse retroactividade autêntica, isto é, que a lei nova 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 subsiste qualquer violação do princípio da protecção da confiança, na vertente da segurança jurídica.

Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 28/9/2011, seguindo jurisprudência do Tribunal Constitucional, para averiguar se há violação destes princípios há que proceder “«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, insito na ideia do Estado de direito”.

No caso em apreço, tal como se conclui no mencionado Acórdão, não se pode dizer que a afectação das expectativas do recorrente quanto ao cômputo do prazo da prescrição tenha sido arbitrária ou deva considerar-se demasiado onerosa. Em primeiro lugar, os factos tributários ocorrerem em 2002 e 2003 e, por conseguinte, muito perto da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004 (Janeiro de 2005). Em segundo lugar, em resultado da inovação introduzida, o termo do prazo da prescrição das dívidas acabou por ser diferido apenas em cerca de um ano. Finalmente, com a citação da sociedade devedora originária, no âmbito do processo de execução, que lhe foi movido em 2004, sempre teria de se dar por verificada a interrupção da prescrição, a qual, por força do n.º 2 do art. 48º da LGT, aproveita, como mais adiante se verá, não só ao devedor principal como aos responsáveis subsidiários.

A solução dada ao caso pela Mma Juíza a quo também não se afigura intolerável e constitucionalmente inadmissível, pois tal só sucederia, voltando à jurisprudência do Tribunal Constitucional, vazada no Acórdão citado, 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 improcede, também, nesta parte, a argumentação do recorrente.

3.3.3. Questão da eventual violação do disposto no art. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP, e art. 8º da LGT

Alega o recorrente que sendo a prescrição das dívidas tributárias uma das garantias dos contribuintes é, por consequência, um elemento essencial dos impostos e como tal só passível de ser alterada por lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo no uso de autorização legislativa, nos termos do disposto no arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP, e art. 8º da LGT.

A proceder o argumento do recorrente, a Lei n.º 55-B/2004 enfermaria, desta forma, de inconstitucionalidade orgânica, tese que é de rejeitar.

A Lei n.º 55-B/2004 foi aprovada pela Assembleia da República, ao abrigo da competência conferida pelo art. 161º, alínea g), da CRP, e o facto de aprovar o orçamento para o ano de 2005 não lhe retira legitimidade para legislar sobre outros assuntos que não digam respeito a matéria não orçamental.

Sobre os limites objectivos da lei do orçamento, GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 4ª ed., 2007, pp. 1112/113) pon-

deram que “do art. 165º, nº2 deduz-se que a lei do orçamento pode incluir autorizações legislativas, nomeadamente em matéria fiscal, mas não só. Ora, se pode conter autorizações legislativas, também pode regular directamente as mesmas matérias”.

Mais adiante, os referidos autores acrescentam que “Admitindo-se que a lei do orçamento possa conter matérias não orçamentais (a favor ver o AcTC n.º 461/87, entre outros), então não poderá deixar de se entender que nessas matérias a lei do orçamento tem de ser considerada como uma lei comum, de modo a poder ser alterada nos termos gerais e não ficar sujeita à regra da vigência anual e à exclusividade da iniciativa legislativa governamental...”.

Esta é, por conseguinte, a única limitação referenciada pelos autores e que não está em causa no caso em apreço.

Sobre a possibilidade de a lei do orçamento conter matéria não orçamental, os denominados cavaleiros orçamentais, incluindo normas autorizadas, cfr., entre outros, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 246/2002, e RUI GUERRA DA FONSECA, *Comentário à Constituição Portuguesa*, Almedina, 2008, vol. II, pp. 951 ss., que contém várias referências à jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre o tema.

#### 2.1.4. Do sentido e alcance do art. 48º, nº3, da LGT

Nos termos do art. 48º, nº3, da LGT, “a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação”.

Divergindo da sentença recorrida, argumenta o recorrente, enquanto responsável subsidiário, que tendo sido citado para a execução em 20/12/2010, deve considerar-se a dívida exequenda prescrita, por já ter decorrido o prazo do n.º 3 do art. 48º da LGT.

Admitindo-se que a citação do responsável subsidiário (ora recorrente) aconteceu para além do 5º ano posterior ao da liquidação (que se terá dado em 2003, conforme consta das certidões de dívida anexas ao processo de execução movido contra a ora recorrente, conforme consta da alínea a) da matéria dada como provada), tal não implica a imediata extinção das dívidas por prescrição.

Com efeito, o sentido e alcance deste preceito não pode ser fixado de forma isolada, mas atendendo a outros preceitos do próprio artigo 48º da LGT, em especial, o seu n.º 2, que é inequívoco no sentido de que o prazo de prescrição é de 8 anos tanto em relação ao devedor originário como ao responsável subsidiário. Neste sentido, pondera JORGE DE SOUSA, *Sobre Prescrição da Obrigação Tributária*, 2ª ed., Áreas Editora, 2010, p.119, “a subordinação do efeito das causas interruptivas em relação aos responsáveis subsidiários não é um prazo especial de prescrição em relação ao responsável subsidiário”.

E, como o termo desse prazo pode ser diferido, se ocorrerem causas de interrupção e suspensão tanto em relação ao devedor originário como ao responsável subsidiário, é apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem “em relação ao devedor originário (e o consequente diferimento do termo do prazo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5º ano posterior ao da liquidação” (cfr. JORGE DE SOUSA, *idem*).

Como também refere o Digno representante do Ministério Público, junto deste Tribunal, no seu parecer, o próprio n.º 3 do art. 48º da LGT refere-se “aos factos interruptivos oponíveis ao devedor principal e não aos factos interruptivos, directamente, oponíveis ao devedor subsidiário”.

Em suma, esta interpretação retira-se do próprio teor literal do preceito, que se refere expressamente a “interrupção” da prescrição, quando o nº2 do art. 48º da LGT fala quer em “suspensão” quer em “interrupção” da prescrição.

O que significa que, se a citação do responsável subsidiário for posterior ao 5º ano, mas ele for citado até ao fim do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição (que, neste caso, seria 1/1/2012, por ser aplicável o novo prazo previsto no art. 48º da LGT segundo a redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004), “os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art. 48º)”. Neste sentido, cfr., para além do autor e obra atrás citados, o Acórdão deste Supremo Tribunal de 27/8/2008, proc. n.º 719/2008).

Alega o recorrente que tal interpretação inutiliza o sentido e o alcance do preceito, mas sem razão. Como pondera JORGE DE SOUSA, na obra citada, “O efeito daquele n.º 3 do art. 48º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário”, sendo que esta interpretação é a que melhor se adequa à teleologia global do art. 48º da LGT permitindo compaginar o estabelecido nos seus nºs 2 e 3.

Argumenta ainda o recorrente que esta orientação é contrária ao estabelecido no Acórdão deste Supremo Tribunal de 10/2/2010, proc. n.º 986/09, mas, mais uma vez, sem razão, dado que o referido Acórdão se limita a sublinhar, sobre o efeito interruptivo da prescrição, a diferença de regimes entre o estabelecido no Código de Processo Tributário e o consagrado no art. 48º, nº3, da LGT, sem retirar quaisquer outras ilações para o caso concreto, por falta de matéria de facto.

Por tudo o quanto vai exposto, é de concluir que as dívidas de IVA referentes aos exercícios de 2002 e 2003 não se encontram prescritas, razão pela qual é de manter a sentença recorrida.

### III- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida, embora com outra fundamentação.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves* (voto a decisão, com a declaração de que, no que respeita à questão da aplicação imediata do n.º 1 do art.º 48º da LGT (na redacção introduzida pelo art.º 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30.12) se me afigura que tal aplicação imediata resulta desde logo, do disposto no art.º 12º da LGT e no n.º 2 do art.º 12º do C. Civil, de acordo com a jurisprudência constante do ac. do STA, de 28.9.2011, rec. 764/11 (entre muitos outros).

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Execução Fiscal. Pagamento em Prestações. Falta de Pagamento de Prestações. Art. 200.º, n.º 1, do CPPT.*

### Sumário:

- I — O art. 200.º, n.º 1, do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, estatui que a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal seus termos.*
- II — Na referida redacção da lei admite-se como possível o pagamento de uma prestação sem que esteja paga a anterior, sendo que só nessa interpretação é possível retirar efeito útil da referência a seis prestações interpoladas em falta.*

Processo n.º: 54/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Artlable Industry, S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 “Artable Industry, S.A.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrida), invocando o disposto nos arts. 276.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou judicialmente da decisão do órgão de execução fiscal que entendeu verificada a existência de incumprimento do plano de pagamento em prestações da dívida exequenda, que lhe fora deferido em doze prestações mensais.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou a reclamação procedente por considerar que não estavam verificados os pressupostos de que depende a aplicação do art. 200.º do CPPT e, em consequência, anulou o acto reclamado.

Para tanto, em síntese,

- começou por referir que os factos provados revelam o pagamento das primeiras quatro prestações em meses sucessivos, de Outubro de 2010 a Janeiro de 2011, e mais cinco pagamentos de prestações, efectuados em Março, Junho, Julho e Setembro de 2011,

- depois, explicando o motivo por que o órgão de execução fiscal considerou verificadas três prestações seguidas não pagas, esclareceu que «a administração tributária imputa o pagamento da prestação à mensalidade que primeiramente se encontrou vencida e não paga»<sup>(1)</sup>,

- mas logo deixou expresso que «tal entendimento faria com que a alteração do texto legal em causa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 – 28 de Abril, jamais tivesse aplicação no que se refere à existência de seis prestações interpoladas em falta, pois antes que tal acontecesse, sempre se verificaria a existência de falta de pagamento de três prestações sucessivas»,

- motivo por que concluiu que «como foram feitos pagamentos em Março, em Junho, em Julho e em Setembro, não se verifica o requisito de falta de pagamento em três prestações mensais sucessivas, pois foram realizados pagamentos interpolados e, como tal, o que existe são faltas de pagamentos, que poderão ser contabilizados até se atingir o máximo de pagamentos interpolados em falta – seis».

1.3 A Fazenda Pública (adiante também Recorrente) não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1. A sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro concluiu que não se verifica o requisito de falta de pagamento de três prestações mensais sucessivas, por terem sido efectuados pagamentos interpolados.

2. Releva para efeitos de incumprimento do plano prestacional a falta de pagamento sucessivo de três prestações e não a falta de três prestações mensais sucessivas.

3. Ressalta da própria matéria de facto dada como provada na sentença recorrida que entre a data de vencimento da 9ª prestação e o seu efectivo pagamento decorreram mais de três meses.

4. Mais daí ressalta que os pagamentos respeitantes aos meses de Junho, Julho e Agosto se encontravam em falta na data do despacho de exclusão.

5. Daqui resulta a falta de pagamento sucessivo de três prestações, encontrando-se assim preenchido um dos pressupostos previstos no referido art. 200º do CPPT.

6. É possível ocorrer a existência de seis prestações interpoladas, sem que se tenha verificado a falta de pagamento sucessivo de três prestações, nas situações em que o executado falha o pagamento de um mês e no mês seguinte efectua o pagamento da prestação desse mês, bem como do que se encontra em atraso, e assim sucessivamente seis vezes.

Nos termos vindos de expor e nos que V<sup>as</sup>. Ex<sup>as</sup>., sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a douta decisão recorrida por outra que declare improcedente a presente reclamação de acto do órgão da execução fiscal».

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

1.5 A Recorrida apresentou contra alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

I - No caso em apreço a executada efectivamente não pagou algumas prestações mas efectuou pagamentos interpolados, não tendo estado mais de dois meses seguidos sem pagar.

II - Atento o que, não estão verificados no caso em apreço os pressupostos previstos no Artigo 200.º do CPPT, designadamente que se tenha verificado a falta de pagamento de três prestações sucessivas.

III - Fazer outra interpretação da citada norma legal teria como consequência que a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril jamais tivesse aplicação, aliás como melhor consta da Doutra Sentença recorrida.

IV - A Sentença proferida fez pois a correcta interpretação da norma legal aplicável ao caso em apreço, atentos os factos provados, devendo em consequência ser mantida na íntegra, assim se fazendo a costumada

JUSTIÇA».

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«A data de vencimento da prestação corresponde ao termo do prazo para o respectivo pagamento voluntário.

A falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, determina o vencimento das prestações seguintes e o prosseguimento da tramitação da execução se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não efectuar o pagamento das prestações incumpridas (art. 200º nº 1 CPPT redacção Lei nº 3-B/2010, 28 Abril).

O incumprimento relevante do plano prestacional, determinante do vencimento das prestações seguintes (até ao termo do plano) consubstancia-se na falta de pagamento sucessivo de três prestações e não na falta de pagamento correspondente a três prestações temporalmente sucessivas.

Esta interpretação da norma é a que melhor se adequa à intenção do legislador em retirar o benefício do regime do pagamento em prestações ao executado cujo comportamento revele um incumprimento prolongado do plano prestacional autorizado.

A nova redacção conferida ao art. 200º nº 1 CPPT introduziu inovação relevante, consistindo na possibilidade de pagamento de prestações com hiatos temporais, sem pagamento de prestação anteriormente vencidas.

No caso de ocorrência de prestações não pagas os pagamentos efectuados nas datas de vencimento das prestações seguintes devem ser imputados nos pagamentos das prestações que se vencem nessas datas e não no pagamento de prestações anteriores em falta (esta proposição adere ao entendimento expresso no recente acórdão do STA-SCT 18.01.2012 processo nº 1196/11).



2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

- o plano de pagamento em prestações da dívida exequenda autorizado pelo órgão de execução fiscal compreendia 12 prestações iguais e sucessivas, tendo-se vencido a primeira em 31 de Outubro de 2010 e as subsequentes no último dia dos meses seguintes (cf. informação de fls. 63; probatório n.º 4)

- na data da notificação da decisão declaratória do incumprimento, em 12 de Outubro 2011 (ordenando a notificação do executado para pagamento das prestações incumpridas) verificava-se a falta de pagamento de *quatro prestações interpoladas*, com vencimento nos últimos dias dos meses de Fevereiro, Abril, Maio e Agosto de 2011 (probatório n.ºs 6/14);

- a sentença recorrida procedeu a correcta interpretação da norma constante do art. 200.º n.º 1 CPPT (redacção Lei n.º 3-B/2010, 28 Abril)».

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

1.8 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que não estavam verificadas as condições para que o órgão de execução fiscal considerasse incumprido o plano de pagamento em prestações, o que passa pela interpretação do disposto no art. 200.º, n.º 1, do CPPT.

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«

1. O processo de execução fiscal n.º 0167201001014056 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de S. João da Madeira por dívidas de IVA de 2010-05 no montante de € 33.294,86 (trinta e três mil e duzentos e noventa e quatro euros e oitenta e seis <sup>[2]</sup> cêntimos) acrescido de juros;

2. A reclamante foi citada a 11 de Agosto de 2010;

3. A 07 de Setembro de 2010, a reclamante solicitou o pagamento da dívida em prestações mensais;

4. No seguimento do pedido referido em 3), foi autorizado a 08 de Setembro de 2010 o pagamento em 12 prestações mensais;

5. A reclamante foi notificada do deferimento do pedido referido em 3) a 17 de Setembro de 2010;

6. A reclamante pagou uma prestação a 29 de Outubro de 2010;

7. A reclamante pagou uma prestação a 30 de Novembro de 2010;

8. A reclamante pagou uma prestação a 31 de Dezembro de 2010;

9. A reclamante pagou uma prestação a 31 de Janeiro de 2011;

10. A reclamante pagou uma prestação a 31 de Março de 2011;

11. A reclamante pagou uma prestação a 30 de Junho de 2011;

12. A reclamante pagou uma prestação a 29 de Julho de 2011;

13. A reclamante pagou uma prestação a 29 de Setembro de 2011;

14. A reclamante foi notificada a 12 de Outubro de 2011 que se encontrava em situação de incumprimento e para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias de todas as prestações».

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Foi deferido o pagamento da dívida exequenda em doze prestações mensais, vencendo-se a primeira em 30 de Outubro de 2010 e as seguintes no último dia do mês a que respeitam.

O órgão de execução fiscal notificou a Executada, ao abrigo do disposto no art. 200.º do CPPT, de que considerava estarem em dívida a nona, décima e décima primeira prestações (ou seja, as vencidas nos meses de Junho, Julho e Agosto de 2011) e para, em trinta dias, proceder ao pagamento das prestações incumpridas, sob pena de vencimento das prestações restantes e de a execução fiscal prosseguir.

A Executada insurgiu-se contra a decisão subjacente a essa notificação mediante a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que a anulasse, por considerar que a mesma enferma de erro nos pressupostos de facto. Isto, porque entendeu, em síntese, que dos autos resulta, não a verificação de falta de pagamento de três prestações sucessivas, mas a falta de pagamento de três prestações interpoladas, ou seja, os pagamentos em falta referem-se às prestações que se venceram nos meses de Fevereiro, Abril e Agosto de 2011. Daí não se verificar nenhuma das condições previstas no n.º 1 do art. 200.º do CPPT, quais sejam a falta de pagamento de três prestações seguidas ou de seis prestações interpoladas.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, após dar como assentes as datas em que ocorreram os diversos pagamentos de prestações efectuados pela Executada, não acompanhou a interpretação do art. 200.º, n.º 1, do CPPT, feita pelo órgão de execução fiscal e pela Recorrente, no sentido de que, existindo prestações não pagas, os pagamentos efectuados na data de vencimento de prestações seguintes (ou em qualquer outra data seguinte) são de imputar às prestações em falta, ao invés de serem considerados como pagamento da prestação que se vencia nessa data; considerou a que

«tal entendimento faria com que a alteração do texto legal em causa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 – 28 de Abril, jamais tivesse aplicação no que se refere à existência de seis prestações interpoladas em falta, pois antes que tal acontecesse, sempre se verificaria a existência de falta de pagamento de três prestações sucessivas».

Em consonância, concluiu que, porque «foram feitos pagamentos em Março, em Junho, em Julho e em Setembro, não se verifica o requisito de falta de pagamento em três prestações mensais sucessivas, pois foram realizados pagamentos interpolados e, como tal, o que existe são faltas de pagamentos, que poderão ser contabilizados até se atingir o máximo de pagamentos interpolados em falta – seis», motivo por que julgou procedente a reclamação.

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa decisão, sustentando que, verificada que está a falta de pagamento de três prestações sucessivas, deve ter-se por verificada a condição fixada no n.º 1 do art. 200.º do CPPT (no primeiro termo da alternativa) para considerar incumprido o plano prestacional.

A questão que cumpre apreciar e decidir respeita, pois, a saber se o órgão de execução fiscal fez correcta interpretação do disposto no art. 200.º, n.º 1, do CPPT, ao considerar incumprido o plano de pagamento em prestações.

## 2.2.2 DA FALTA DE PAGAMENTO DE TRÊS PRESTAÇÕES SUCESSIVAS

2.2.2.1 No art. 200.º do CPPT, que tem como epígrafe «Consequências da falta de pagamento», regulam-se as consequências do incumprimento do plano de pagamento em prestações no processo de execução fiscal.

Diz o n.º 1 daquele artigo, na redacção que lhe foi dada pela *Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril* (Lei do Orçamento do Estado para 2010) e que é a aplicável à situação *sub judice*: «A falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos».

A anterior redacção da norma rezava: «A falta de pagamento de qualquer das prestações importa o vencimento imediato das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus normais termos até à extinção».

Do confronto de ambas as redacções resulta que o legislador, por certo sensibilizado pelas dificuldades económicas que afligem a generalidade das famílias e das empresas, entendeu flexibilizar o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias em cobrança coerciva, designadamente no que respeita às condições de que depende o seu incumprimento, cuja declaração determina a prossecução da execução, que está suspensa enquanto o plano prestacional estiver em vigência.

Assim, contrariamente ao que sucedia antes, em que a falta de pagamento de uma só prestação determinava sem mais a perda do direito ao pagamento em prestações, com o conseqüente vencimento imediato das prestações seguintes, de acordo com a Lei do Orçamento do Estado para 2010 o regime do pagamento em prestações das dívidas tributárias apenas se considera incumprido quando se verifique a falta de pagamento de três prestações sucessivas, ou de seis interpoladas, e desde que o contribuinte não proceda ao pagamento das prestações incumpridas no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito.

A nova redacção dada ao n.º 1 do art. 200.º do CPPT incorpora uma relevante inovação, qual seja a possibilidade de ser paga uma prestação sem que se mostrem pagas prestações que se venceram anteriormente. Só assim se explica a referência que ora é feita a falta de pagamento de prestações interpoladas e que a notificação para o pagamento das prestações incumpridas seja referida quer às prestações seguidas quer às interpoladas.

2.2.2.2 Em face da interpretação que fazemos da referida norma legal, logo se verifica a falta de razão da Recorrente, que considera que o órgão de execução fiscal andou bem ao considerar na decisão reclamada que, nessa data, estavam em dívida a 9.ª, 10.ª e 11.ª prestações, ou seja, três prestações seguidas. É que essa conclusão pressupõe que o pagamento efectuado pela Executada em 31 de Março de 2011 corresponderia à 5.ª prestação (vencida em Fevereiro), que o pagamento efectuado em 30 de Junho de 2011 corresponderia à 7.ª prestação (vencida em Abril) e que o pagamento efectuado em 29 de Julho de 2011 corresponderia à 8.ª prestação (vencida em Maio), num entendimento que não podemos subscrever.

Como ficou dito no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 39/12<sup>(3)</sup>, a interpretação subscrita pelo órgão de execução fiscal e pela Recorrente «só poderia ter sustentação se a lei em vez de falar em falta de pagamento sucessivo fizesse referência a prestações vencidas; além de que, tal interpretação, a ser aceite, teria como consequência a restrição da aplicação da norma de forma manifestamente excessiva, retirando-lhe aplicabilidade prática, no que concerne à existência de seis prestações interpoladas em falta. O que, manifestamente, conduziria a uma interpretação em desconformidade com os critérios enunciados no art. 9º do CCivil: a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo, porém, ser considerado

pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Concluindo-se, pois, que, de acordo com a previsão normativa constante da actual redacção do n.º 1 do art. 200.º do CPPT, o que nela releva é a data dos pagamentos efectuados e o período durante o qual não é feito nenhum pagamento, sendo irrelevante a forma como os pagamentos são imputados na dívida ou que prestações estão vencidas, temos também de concluir que, assim sendo, a interpretação que a recorrente faz deste normativo não cabe na letra da lei nem no espírito do legislador».

2.2.2.3 A sentença recorrida, que decidiu neste sentido, não merece censura, motivo por que o recurso não pode ser provido, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O art. 200.º, n.º 1, do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, estatui que a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal seus termos.

II - Na referida redacção da lei admite-se como possível o pagamento de uma prestação sem que esteja paga a anterior, sendo que só nessa interpretação é possível retirar efeito útil da referência a seis prestações interpoladas em falta.

\* \* \*

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

\*

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

(<sup>2</sup>) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita em que incorreu a sentença: aí ficou escrito sete onde se pretendia escrever oito.

(<sup>3</sup>) Acórdão no qual, para além do mais, se deixou explicado por que a decisão proferida nesse processo (tal como a que será proferida no presente) difere da do acórdão de 18 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 1196/11, apesar de em todos eles a Executada e a questão suscitada serem as mesmas, explicação que aqui reiteramos: é que nesse processo «como ali se exara, a factualidade aí provada impediu a solução jurídica ora afirmada (como o acórdão bem salienta, o sentido da decisão então proferida deveu-se à circunstância de ter sido julgado provado (em 1.ª instância) que estavam por pagar as prestações correspondentes aos meses de Maio, Junho e Julho, ou seja, três prestações sucessivas, pelo que ficara o STA impedido de pôr em causa tal factualidade, com a qual as partes se conformaram)».

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Princípio do contraditório. Documentos requisitados. Parecer do Ministério Público. Nulidade Processual. Arguição das nulidades processuais.*

### Sumário:

- I — *O princípio do contraditório, consagrado em termos gerais no art. 3.º, n.º 3, do CPC, e actualmente entendido como «direito de influir activamente no desenvolvimento e no êxito do processo», exige que o juiz assegure às partes a possibilidade de se pronunciarem, quer sobre os documentos por ele solicitados à Segurança Social e que o levaram a concluir pelo indeferimento dos pedidos de apoio judiciário, quer sobre o parecer em que o Ministério Público suscita a falta de pagamento da taxa de justiça como questão obstativa do conhecimento do mérito.*
- II — *A falta de notificação desses documentos e parecer constitui, pois, a omissão de um acto exigido por lei que, porque susceptível de influir no exame ou na decisão da causa, constitui nulidade secundária, sujeita ao regime dos arts. 201.º, 203.º e 205.º do CPC.*
- III — *A nulidade que esteja sancionada, ainda que de modo implícito, por decisão judicial e que apenas seja conhecida pelo interessado com a notificação da mesma, deve ser arguida no recurso desta, não perante o tribunal a quo.*

Processo nº: 684/11-30.

Recorrente: Gonçalo António de Almeida Fernandes Castro Trincão e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

## 1. RELATÓRIO

1.1 Gonçalo António de Almeida Fernandes Castro Trincão (adiante Oponente ou Recorrente) e mulher, Margarida Sousa Machado Mota de Castro Trincão, deduziram oposição à execução fiscal que contra eles foi instaurada para cobrança de dívida de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerando que «os oponentes não juntaram decisão de onde conste ter-lhes sido concedido o benefício de apoio judiciário nem tão pouco juntaram o comprovativo de pagamento da taxa de justiça, quando instados pelo tribunal a fazê-lo, em vinte dias»<sup>(1)</sup>, julgou verificada «a excepção inominada prevista no art.º 467º, nº 6, do Código do Processo Civil», motivo por que absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.3 Inconformado com essa decisão, o Oponente dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A. Os oponentes, aqui recorrentes, apresentaram nos autos articulado de oposição à execução nos termos do artigo 203º do CPPT, sendo fixado por lei um prazo peremptório de 30 dias para a sua apresentação – nº 1 daquele preceito legal.

B. Tal instrumento processual – Oposição à Execução – não pode pois deixar-se de configurar como uma Contestação (da execução), não fazendo sentido aplicar-lhe, pelo menos para feitos de pagamento de taxa de justiça, as regras da p.i., mas antes da Contestação, **Cf. Neste sentido a vária jurisprudência referida nos pontos 24, 27 III, desta peça.**

C. Como tal, à oposição à execução deverão ser aplicadas as regras que se acham consagradas no artigo 486º-A do Código do Processo Civil para a Contestação.

D. Logo, salvo o devido respeito, deveria o tribunal a quo, inicialmente, ter notificado os oponentes para no prazo de 10 dias pagarem a taxa de justiça após a comunicação de indeferimento por parte do serviço distrital de segurança social, o que não veio a suceder como se alcança dos autos e resulta do alegado nos pontos 5 II, 23º a 32 III, para onde se remete.

E. Por sua vez e n.º 5 do artigo 486º-A faculta ainda ao Contestante faltoso, no caso os oponentes, sem prejuízo do prazo concedido no seu n.º 3, no caso de não ter sido feita prova do pagamento da taxa de justiça e da multa, por parte dos Rés, neste caso oponentes, a possibilidade de procederem ainda em 10 dias ao pagamento da taxa de justiça e da multa em falta a convite do tribunal, com a cominação de que se tal não fosse feito o articulado seria mandado desentranhar, **o que não foi feito.**

F. Ora, como se alcança dos autos o tribunal não efectuou nenhum desses despachos pelo que, também não foram notificados aos oponentes, tendo o tribunal a quo violado o disposto no artigo 486º-A do CPC e 150º- A. n.º 3 do CPC, até porque a Oposição não foi rejeitada pela secretaria tribunal.

G. Violou ainda o tribunal a quo o disposto no **artigo 3º, n.º 3** do CPC, o **Princípio do Contraditório** e da **Igualdade de Armas**, apresentando-se a sentença recorrida como uma “decisão surpresa”.

H. Na verdade a sentença de fls. 99 configura uma autêntica decisão surpresa, pois coloca a questão num plano diferente daquele que os oponentes o haviam feito, pelo que o tribunal a quo tinha obrigatoriamente de permitir que se pronunciassem sobre a nova configuração jurídica, para assim se respeitar o princípio do contraditório, evitando-se a decisão surpresa.

I. Ora, o serviço distrital de segurança social de Viana do Castelo enviou para os autos, *a solicitação da tribunal* a quo, variadíssima informação sobre o pedido de apoio judiciário formulado pelos oponentes em 06.07.2010, tal como se alcança de fls. 72, 78, 81 e 85, não tendo contudo tal informação sido notificada aos oponentes, tendo-o sido unicamente à outra parte, ao Ministério Público, em clara violação do preceito e princípios referidos na alínea anterior (G).

J. Despachos houve, ainda proferidos pela outra parte (M. P.) que também não foram notificados aos oponentes em clara violação do princípio do contraditório, como foi o caso dos despachos de fls. 86º e 97º.

K. Acresce que, tal como se alcança dos autos os oponentes nunca foram notificados pelo serviço distrital de segurança social de qualquer decisão de indeferimento dos seus pedidos de apoio judicial, não tendo ainda estes serviços respondido ao requerimento apresentado pelo oponente Gonçalo Trincão (doc. 1) em 03.11.2010, como se refere no ponto nº 2 do requerimento de fls. 83; quanto à oponente Maria Margarida Trincão em 29.12.2010 a mesma não tinha apresentado qualquer pedido de apoio judiciário, para em 17.01.2011 já haver decisão de indeferimento, sem que a mesma tenha sido notificada para o direito de audição do art. 23º da Lei do Apoio judicial e mais importante da decisão.

L. Na verdade, tal como se alega nos n.º 39º a 47 III desta peça, para onde se remete, o serviço distrital de segurança social de Viana do Castelo, falta à verdade várias vezes, para além de **não ter nunca junto aos autos as decisões que afirma ter proferido**, nas quais constasse a fundamentação e razões do indeferimento, **não tendo ainda junto prova da notificação aos oponentes de tais decisões**, para que os oponentes pudessem recorrer nos termos da lei do apoio judicial, e se o tivesse feito e se os oponentes tivessem tido notificados da informação de fls. 72, 78, 81 e 85 facilmente teriam demonstrado o quanto a mesma não está conforme com a realidade,

M. Mas se admitirmos, como hipótese de trabalho, e só, que as informações de fls. 72 78, 81 e 85 do serviço de segurança social distrital de Viana do Castelo configuram autênticas decisões, o que não se concede, sempre seriam nulas por falta de fundamentação, pois das mesmas não consta as razões e os fundamentos do indeferimento tendo sido violada a Directiva 2003/8/CE do Conselho de 27 de Janeiro de 2001 (para além de tal informação nunca ter sido notificada aos oponentes, lembre-se)

N. Há pois um deficit instrutório nos autos relativamente aos pedidos de apoio judiciário formulados pelos oponentes, pelo que, impunha-se por razões de cautela, de prudência que o tribunal a quo apurasse se houve na verdade decisões, se as mesmas foram notificadas aos oponentes, até pelo comportamento contraditório, irresponsável e negligente dos serviços de segurança social de Viana do Castelo, como se alcança dos autos.

O. E não constando tais elementos nos autos, salvo melhor e douta opinião, padece o processo de deficit instrutório, sendo subsumível ao n.º 4 do art. 712º e 749º, ambas do CPC e artigo 281º do CPPT, estando justificado a anulação ex officio da decisão, o que se requer».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer do seguinte teor:

«O recurso em causa insere-se em matéria relativa a apoio judiciário que se insere no direito constitucional de acesso à justiça, tal como consta do art. 20.º 1 da C.R.P.

Face à resposta constante de fls. 176 que foi entretanto de novo obtida do Centro Distrital de Segurança Social de Viana do Castelo sobre o documento junto a instruir o seu recurso como “*comprovativo de apoio judiciário*”, correspondente a novo pedido de apoio judiciário que se alega ter sido apresentado, o mesmo não resulta comprovado, pelo que haveria de se efectuar, antes de mais, a notificação prevista no art. 685.º-D do C.P.C. para que se pudesse conhecer do recurso.

Contudo, face ao que demais se alega e que resulta dos autos, resulta ainda duvidoso que 2 anteriores indeferimentos relativos aos pedidos de apoio se tenham tomado definitivos.

Certo é que se mostra consagrado na lei mecanismo com vista àquele acesso não resultar frustrado, o qual parece não ter sido observado.

Tratando-se de oposição a execução fiscal, parece que o melhor entendimento é aquele que defende que antes de mais, haja que se proceder à aplicação do disposto no art. 486.º-A n.º 3 do C.P.C., embora sejam conhecidas decisões no sentido de se aplicar o disposto no art. 467.º do mesmo diploma — cfr., entre outros, acórdãos de 30-9-09, 20-1-10 e 24-2-2010, proferidos nos processos 0833/09, 0126/09 e 0751/09, de que se extrai o seguinte trecho do respectivo sumário, tal como consta em www.dgsi.pt: “*no caso de pagamento insuficiente da taxa de justiça inicial autoliquidada em processo de oposição a execução fiscal e de não ter havido recusa da petição pela secretaria, deve o juiz mandar notificar o autor para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento do montante da taxa de justiça em falta, com a cominação referida no n.º3 do artigo 486-Aº do C.P.C.*”

Ora, parece ser de verificar que a notificação em causa constante a fls. 98, nos termos em que a mesma foi efectuada, não corresponde ao previsto nessa disposição, em que se prevê no n.º 5 que seja ainda efectuada uma outra, conforme se infere do inciso “*sem prejuízo do prazo concedido no n.º 3*”.

Aliás, a ser de entender assim, como melhor parece, a consequência que mais se encontra prevista no seu n.º 6, de desentranhamento da dita peça processual, só é possível após aquelas 2 notificações terem lugar.

Assim, parece que o recurso é de proceder, anulando-se, sem mais, o decidido, e a fim de que, observado o demais que se imponha com vista a apurar-se se os ditos indeferimentos se tomaram definitivos, possa ser aplicado o previsto no art. 468-Aº n.º 3 do C.P.C.».

1.7 Atento o teor das conclusões de recurso, as questões suscitadas pelo Recorrente são as de saber se

- o processo enferma de nulidade por violação do princípio do contraditório, na medida em que
  - a decisão foi proferida com base em elementos juntos aos autos e sobre os quais não foi dada oportunidade ao ora Recorrente de se pronunciar, pois dos mesmos não foi notificado;
  - o ora Recorrente não foi notificado do parecer do Ministério Público que antecedeu a decisão e que foi no sentido de que não se conhecesse do mérito da oposição;
  - a decisão recorrida, que julgou verificada a excepção decorrente da falta de pagamento da taxa de justiça e, em consequência e mediante a invocação do n.º 6 do art. 467.º do Código de Processo Civil

(CPC), absolveu a Fazenda Pública da instância, fez correcto julgamento, designadamente na medida em que, previamente, não se assegurou de que os Oponentes não gozavam de apoio judiciário e, em qualquer caso, os não notificou previamente nos termos e para os efeitos do n.º 5 do art. 486.º-A do CPC, como considera que se impunha por a oposição à execução fiscal ter a natureza da contestação.

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Consultados os autos, verificamos <sup>(2)</sup> que:

a) Com a petição inicial os Oponentes juntaram cópias dos requerimentos por que cada um deles requereu à Segurança Social protecção jurídica na modalidade de apoio judiciário (cfr. fls. 55 e 56);

b) O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga solicitou ao Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social informação sobre a decisão que recaiu sobre esses pedidos (cfr. fls. 59);

c) O Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social,

c.1) com referência ao Oponente marido, prestou as informações de fls. 62/63 – no sentido de que «é intenção deste serviço indeferir o pedido de apoio judiciário», mas também de que «a prestação mensal para pagamento faseado da taxa de justiça e demais encargos com o processo corresponde a € 160,00» e que «[n]esta data foi o requerente notificado para se pronunciar [...], declarando expressamente que aceita a modalidade de pagamento faseado nos termos propostos» e que «na falta de resposta declarando expressamente aceitar a modalidade proposta de pagamento faseado, a proposta de decisão converte-se em definitiva» – e de fls. 72 – no sentido de que o pedido fora indeferido –, e

c.2) com referência à Oponente mulher, a informação de fls. 75, no sentido de que ali não deu entrada pedido de protecção judiciária em nome de Margarida Sousa Machado Mota de Castro Trincão;

d) O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga ordenou a notificação aos Oponentes da informação prestada pelo Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social a fls. 75 (referida em c.2)), o que foi cumprido (cfr. fls. 76 a 78);

e) Mais ordenou que se solicitasse ao Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social comprovativo da notificação ao Oponente marido do indeferimento do pedido de apoio judiciário (cfr. fls. 76, 77 e 79);

f) Em resposta a esta solicitação, o Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social prestou a informação de fls. 81, na qual, para além do mais refere que:

- «[...] ao requerente de protecção jurídica foi proposto, em sede de audiência prévia, um pagamento faseado, com uma prestação mensal de € 160,00, através de ofício expedido por estes serviços [...] ao qual se encontra anexo o despacho, devidamente fundamentado, com a proposta de indeferimento» em cujo ofício para notificação se referia que «na falta de resposta, declarando aceitar expressamente a modalidade proposta de pagamento faseado, a proposta de decisão converte-se em definitiva, não havendo lugar a nova notificação»;

- «Assim sendo, o requerente ao ser notificado em sede de audiência prévia, nos termos e para os efeitos do artigo 100º do Código do Procedimento Administrativo, da proposta de indeferimento sabe (vide notificação em anexo) que deve responder em dez dias úteis e, caso não o faça, não receberá nova comunicação, considerando-se o processo indeferido à data do despacho da proposta de indeferimento»;

g) A Oponente mulher, em resposta à notificação referida em d), veio dizer, a fls. 83, que respondeu ao «projecto de indeferimento – pagamento faseado da taxa de justiça e demais encargos com o processo, corresponde a 160 € – do pedido de apoio judiciário» que lhe foi notificado pela segurança social e que continua a aguardar decisão;

h) O Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto da Segurança Social veio informar, a fls. 85, que, «na sequência do requerimento de protecção jurídico formulado» pela Oponente mulher, tinha sido proferido despacho de indeferimento do pedido;

i) O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerando terem sido indeferidos os pedidos de apoio judiciário formulados pelos Oponentes, ordenou que estes fossem notificados nos termos do n.º 5 do art. 467.º do CPC para proceder ao pagamento da taxa de justiça devida, sob pena de extinção da instância por «impossibilidade legal» (cfr. fls. 86/87);

j) Os Oponentes não reagiram a essa notificação (cfr. fls. 88 e processado ulterior);

k) O Ministério Público, a quem foi dada vista, emitiu parecer no seguinte sentido: «[...] ao abrigo do disposto no art. 467º, n.º 5 e 486.º-A, n.º 6, ambos do CPC promovo se declare extinta a instância por impossibilidade legal, absolvendo-se a F.P. da instância» (cfr. fls. 97);

l) Na sequência desse parecer foi proferida a decisão ora recorrida, na qual, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, com o fundamento de que «os oponentes não juntaram decisão de onde conste ter-lhes sido concedido o benefício de apoio judiciário nem tão pouco juntaram o comprovativo de pagamento da taxa de justiça, quando instados pelo tribunal a fazê-lo, em vinte dias», julgou

verificada «a excepção inominada prevista no art.º 467º, nº 6, do Código do Processo Civil», motivo por que absolveu a Fazenda Pública da instância (cfr. fls. 99/100);

m) Os Oponentes não foram notificados nem das informações do Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto da Segurança Social referidas em c.1), f) e h) nem do parecer dito em k) (cfr. processado ulterior a cada uma dessas informações e parecer).

\*

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Em face das conclusões do recurso, que delimitam o âmbito do recurso, as questões a decidir no presente recurso consistem em saber se

- ocorreu uma nulidade processual, por violação do direito ao contraditório previsto no art. 3.º, n.º 3, do CPC, decorrente da falta de notificação aos Oponentes, ora Recorrentes, quer das informações prestadas pela Segurança Social em relação aos pedidos de apoio judiciário por aqueles formulado, quer do parecer em que o Ministério Público promoveu a absolvição da instância da Fazenda Pública;

- a decisão incorreu em erro de julgamento ao considerar que foram indeferidos os pedidos de apoio judiciário formulados pelos mesmos e, em qualquer caso, ao não os ter previamente notificado nos termos e para os efeitos do n.º 5 do art. 486.º-A do CPC.

Conheceremos em primeiro lugar das invocadas violações do direito ao contraditório, por se tratar de questão – nulidade processual secundária, como procuraremos demonstrar adiante – susceptível de prejudicar o conhecimento do erro de julgamento imputado à decisão recorrida.

Note-se que nada obsta a que essa nulidade seja suscitada em sede de recurso, pois embora a regra seja a do conhecimento das nulidades secundárias em sede de reclamação, a deduzir no prazo geral de dez dias previsto artigo 153.º do CPC, o certo é que, por força do n.º 1 do art. 205.º do mesmo Código, esse prazo tem de ser contado do conhecimento da nulidade pelo interessado. Ora, no caso *sub judice*, o conhecimento da invocada nulidade só ocorreu com a notificação da decisão, pois os interessados dela não tiveram conhecimento anteriormente, motivo por que o prazo para arguição da nulidade não se tinha ainda iniciado antes desse momento. Por outro lado, porque a nulidade não estava sanada quando foi proferida a decisão recorrida, esta acaba por lhe dar cobertura, embora de forma implícita. Assim, e sendo o meio próprio de atacar a sentença o recurso – numa concretização do brocardo “das nulidades reclama-se, das decisões recorre-se” – há que concluir que nada obsta ao conhecimento da nulidade arguida em sede de recurso <sup>(3)</sup>.

Como se disse no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Abril de 1997 <sup>(4)</sup>, «a nulidade acabou por ficar implicitamente coberta ou sancionada pela sentença, dado que a nulidade cometida se situa a seu montante e o dever omitido se encontra funcionalizado à sua prolação».

É esta a doutrina adoptada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, como resulta do recente acórdão de 6 Julho de 2011 do Pleno da Secção <sup>(5)</sup>, onde é amplamente citada a jurisprudência nesse sentido.

Dito isto, indaguemos da verificação da invocada nulidade.

### 2.2.2 NULIDADE POR VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

Os Recorrentes invocaram a violação do direito ao contraditório previsto no art. 3.º, n.º 3 do CPC, em virtude de não terem sido notificados quer de diversas informações prestadas pela Segurança Social e que vieram a revelar-se essenciais para o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga formar a convicção de que os Oponentes não gozavam de apoio judiciário, quer do parecer do Representante do Ministério Público junto daquele Tribunal, no sentido da absolvição da Fazenda Pública da instância em virtude de considerar verificada uma excepção dilatória decorrente da falta de pagamento da taxa de justiça. Vejamos:

O art. 3.º, n.º 3, do CPC, aplicável ao contencioso tributário *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT, dispõe:

«O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem».

Trata-se de um princípio basilar do processo, que hoje ultrapassou a concepção clássica, que o associava ao direito de resposta, para se assumir como uma garantia da participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, mediante a possibilidade de influírem em todos os elementos que se liguem ao objecto da causa <sup>(6-7)</sup>.

Entre as várias manifestações daquele princípio, importa agora ter em conta especialmente as previstas nos arts. 517.º e 539.º do CPC, aplicável ao processo tributário por força da referida alínea e) do art. 2.º do CPPT, e no art. 121.º, n.º 2, do CPPT, este aplicável à oposição à execução fiscal por força do disposto no art. 211.º, n.º 1, do mesmo Código.

Diz o art. 517.º, n.º 1, do CPC:

«Salvo disposição em contrário, as provas não serão admitidas nem produzidas sem audiência contraditória da parte a quem hajam de ser opostas».

Por seu turno, relativamente aos documentos requisitados, diz o art. 539.º do CPC:

«A obtenção dos documentos requisitados será notificada às partes».

Das normas legais que vimos de transcrever resulta que nas situações em que o tribunal, por sua iniciativa ou a requerimento de qualquer das partes ou do Ministério Público, requisitar informações ou outros documentos, é obrigatória a notificação às partes da apresentação desses documentos requisitados, de forma a assegurar o princípio do contraditório.

Ora, manifestamente estes comandos legais não foram observados no caso *sub judice*. Na verdade, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga solicitou ao Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social diversas informações no sentido de apurar qual a situação dos Oponentes relativamente aos pedidos de apoio judiciário por este formulados em ordem a instaurar a presente oposição à execução fiscal (cfr. supra alíneas *b*) e *e*)), informações que foram prestadas nos termos referidos supra, em 2.1, nas alíneas *c*), *f*) e *h*), sendo que destas apenas a referida em *c.2*) foi notificada aos Oponentes. Todas as restantes, ou seja, as que ficaram referidas nas alíneas *c.1*), *f*) e *h*) nunca lhe foram notificadas.

Vejamos agora o disposto no art. 121.º, n.º 2, do CPPT:

«Se o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, serão ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública».

Também este comando legal não foi observado, uma vez que o Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga emitiu parecer no sentido da absolvição da Fazenda Pública da instância, o qual não foi notificado aos Oponentes.

A violação de todas estas normas legais, que visam assegurar o princípio do contraditório, constitui uma flagrante e grave violação do princípio do contraditório.

Na verdade, a notificação das informações prestadas pelo Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social impunha-se como modo de garantir aos Oponentes a possibilidade de se pronunciarem sobre as mesmas, pois foi com base nelas que o Juiz concluiu, de forma determinante para o sentido da decisão, desfavorável aos interesses dos Oponentes, que lhes tinham sido indeferidos os pedidos de apoio judiciário.

Essa notificação impunha-se tanto mais quanto a posição do Centro Distrital de Viana do Castelo do Instituto de Segurança Social, que o Tribunal *a quo* assumiu acriticamente, não só revela algumas contradições (veja-se o teor das informações referidas em *c.2*) e em *h*) do ponto 2.1), como se nos afigura de legalidade muito duvidosa <sup>(8)</sup>.

Porque o Tribunal *a quo* omitiu a notificação das referidas informações, por ele requisitadas à Segurança Social, violou o disposto no art. 539.º do CPC, que «exige que às partes seja, em igualdade, facultada a proposição de todos os meios probatórios processualmente relevantes para o apuramento da realidade dos factos (principais ou instrumentais) da causa, que lhes seja consentido fazê-lo até ao momento em que melhor possam decidir da sua conveniência, tidas em conta, porém, as necessidades de andamento do processo, que a produção ou admissão da prova tenha lugar com audiência contraditória de ambas as partes e que estas possam pronunciar-se sobre a apreciação das provas produzidas por si, pelo adversário ou pelo tribunal» <sup>(9)</sup>.

Há também que ter em conta que a decisão recorrida foi proferida sem que os Oponentes fossem notificados do teor do parecer do Ministério Público, em violação do disposto no art. 121.º, n.º 2, do CPPT, uma vez que naquele parecer foi suscitada questão obstativo do conhecimento do mérito.

As referidas preterições da notificação aos Oponentes constituem nulidades processuais, que, como é sabido, são quaisquer desvios do formalismo processual seguido, em relação ao formalismo processual prescrito na lei, e a que esta faça corresponder – embora não de modo expresso – uma invalidação mais ou menos extensa de actos processuais <sup>(10)</sup>.

Porque tais nulidades não constam da lista taxativa de nulidades insanáveis que o legislador consagrou no art. 98.º do CPPT, será à luz do regime do art. 201.º e segs. do CPC que deveremos aferir se estamos perante uma irregularidade processual susceptível de ser qualificada como nulidade (secundária).

Nos termos do art. 201.º, n.º 1, do CPC, «a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa».

Ou seja, as nulidades, enquanto violações da lei processual, têm que revestir uma de três formas: *a*) prática de um acto proibido; *b*) omissão de um acto prescrito na lei; *c*) realização de um acto imposto ou permitido por lei, mas sem as formalidades requeridas. E, concomitantemente, têm de poder influir no exame ou na decisão da causa <sup>(11)</sup>.

Ora, manifestamente, a falta de notificação, quer das informações prestadas pela Segurança Social, quer do parecer do Ministério Público, tem potencialidade para influir na apreciação e decisão,



na medida em que não permitiram que os Oponentes pudessem pronunciar-se, eventualmente contradizendo, as informações que davam os seus pedidos de apoio judiciário como indeferidos (sendo o da Oponente mulher com a particularidade de, anterior informação ir no sentido de que nem sequer tinha sido apresentado tal pedido) e que serviu de fundamento ao parecer do Ministério Público e à decisão recorrida, determinando de modo decisivo o sentido desta.

Há, pois, que declarar a nulidade decorrente da falta de notificação das informações prestadas no processo pela Segurança Social, o que, nos termos do disposto no art. 201.º, n.º 2, do CPC, implica também a anulação dos actos ulteriores que dependam absolutamente dessa notificação, ou seja, no caso *sub judice*, a anulação da decisão recorrida. Devem, pois, os autos voltar ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, para que aí, observado que seja o mencionado princípio do contraditório, com a realização das notificações em falta, se profira, no momento próprio, nova decisão.

Em face do exposto, concluímos que o recurso deve ser provido com base na invocada nulidade processual, deste modo ficando prejudicado o conhecimento do invocado erro de julgamento.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O princípio do contraditório, consagrado em termos gerais no art. 3.º, n.º 3, do CPC, e actualmente entendido como «direito de influir activamente no desenvolvimento e no êxito do processo», exige que o juiz assegure às partes a possibilidade de se pronunciarem, quer sobre os documentos por ele solicitados à Segurança Social e que o levaram a concluir pelo indeferimento dos pedidos de apoio judiciário, quer sobre o parecer em que o Ministério Público suscita a falta de pagamento da taxa de justiça como questão obstativa do conhecimento do mérito.

II - A falta de notificação desses documentos e parecer constitui, pois, a omissão de um acto exigido por lei que, porque susceptível de influir no exame ou na decisão da causa, constitui nulidade secundária, sujeita ao regime dos arts. 201.º, 203.º e 205.º do CPC.

III - A nulidade que esteja sancionada, ainda que de modo implícito, por decisão judicial e que apenas seja conhecida pelo interessado com a notificação da mesma, deve ser arguida no recurso desta, não perante o tribunal a quo.

\* \* \*

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, anular todo o processado posterior à junção aos autos das informações prestadas pela Segurança Social e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para que aí se proceda à notificação daquelas informações aos Oponentes e, no momento próprio, seja proferida nova decisão.

\*

Sem custas.

\*

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

(<sup>2</sup>) (Note-se que, mesmo nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo funciona como tribunal de revista, se tem entendido que cabem dentro dos seus poderes de cognição os factos constantes do próprio processo judicial, apreensíveis por mera percepção. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.)

(<sup>3</sup>) (Cfr. MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, págs. 182/183, e ALBERTO DOS REIS, Comentário ao Código de Processo Civil, vol. II, pág. 510.)

(<sup>4</sup>) (Proferido no processo com o n.º 21.070, publicado no Apêndice ao Diário da República de 9 de Outubro de 2000 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32220.pdf>), págs. 890 a 896.)

(<sup>5</sup>) Proferido no processo com o n.º 786/10, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1f4bfa574b6a7515802576e10040e44b?OpenDocument>

(<sup>6</sup>) (Cfr. JOSÉ LEBRE DE FREITAS, Introdução ao Processo Civil, Conceitos e Princípios Gerais à luz do Código Revisto, Coimbra Editora, 1996, pág. 96.)

(<sup>7</sup>) (Sobre o princípio do contraditório, veja-se o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Março de 2010, proferido no processo com o n.º 63/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf>), págs. 445 a 451, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1f4bfa574b6a7515802576e10040e44b?OpenDocument>.)

(<sup>8</sup>) (Sobre a questão, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 28 de Outubro de 2010, proferido no processo com o n.º 113/10.0BEPNF, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/bc52a79cb91e06d2802578730035aaca?OpenDocument>.)

(<sup>9</sup>) (JOSÉ LEBRE DE FREITAS, ob. cit., págs. 98/99.)

(<sup>10</sup>) (Cf. MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, pág. 176.)

(<sup>11</sup>) (Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 9 d) ao art. 98.º, pág. 87, «como decorre do citado art. 201.º, n.º 1, do CPC, na falta de norma especial que comine a sanção de nulidade para determinada irregularidade, estas só produzem nulidade quando

a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa. Isto significa que, quando não há tal possibilidade de influência, não há nulidade, mas também que, para haver nulidade basta a mera possibilidade de influência da irregularidade na decisão da causa, não dependendo a existência de uma nulidade da demonstração de que houve efectivo prejuízo. No entanto, se se demonstrar positivamente que a irregularidade que tinha potencialidade para influenciar a decisão da causa acabou por não ter qualquer influência negativa para a parte a quem o cumprimento da formalidade ou o eliminação do acto indevidamente praticado podia interessar, a nulidade deverá considerar-se sanada, pois, nessas condições, seria cumprir essa formalidade ou eliminar o acto indevidamente praticado».)

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Taxa de regulação e supervisão. Reserva de lei formal. Princípio da proporcionalidade.*

### Sumário:

- I — A “taxa de regulação e supervisão” prevista nos artigos 4.º a 7.º do Regime das Taxas da ERC - Entidade Reguladora para a Comunicação Social - aprovado pelo Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, tem natureza de “contribuição financeira” para cuja criação a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP apenas exige lei parlamentar no que respeita à definição do seu regime geral.*
- II — Essa exigência foi cumprida através do artigo 51.º da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, onde se enunciam as regras gerais que devem presidir à criação das taxas de regulação e supervisão.*
- III — Os critérios que presidem à fixação do montante da “taxa de supervisão e regulação”, constantes do artigo 7.º do Regime das Taxas da ERC e do anexo II do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, cumprem os objectivos que lhes são assinalados pelo n.º 2 e 4 do artigo 51.º da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, não sendo, como tal, violadores dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade, uma vez que as distinções que operam para efeitos de fixação do valor do tributo se não revelam arbitrárias e desprovidas de fundamento material bastante.*

Processo n.º: 836/11-30.

Recorrente: Jacques da Conceição Rodrigues.

Recorrida: ERC-Entidade Reguladora para a Comunicação Social.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1 Jacques da Conceição Rodrigues, melhor identificado nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação da taxa de regulação e supervisão relativa ao ano de 2009 praticado pela Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC).

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

a) Por violação do disposto na CRP - art.ºs. 103º, 2 e 165º, nº 1, i), - são materialmente inconstitucionais os art.ºs 3º, 1 e 5º, 1 do DL nº 103/2006 de 7/6;

b) Se assim se não entender, por violação do disposto na CRP - art.º s 2º e 13º, 1 - são materialmente inconstitucionais os art.s 7º, 1 e 2/anexo II do mesmo DL;

c) Deve, assim, dando-se provimento ao recurso, revogar-se a decisão recorrida, e a revogação da liquidação da taxa de regulação e supervisão, e cujo pagamento foi notificado pelo Ofício junto aos autos.

1.2. Nas contra-alegações, a recorrida concluiu o seguinte:

a) - A taxa de regulação e supervisão consubstancia uma verdadeira taxa, porquanto obedece aos requisitos da bilateralidade e proporcionalidade.

b) - É um tributo bilateral posto que há uma contraprestação: o acompanhamento e monitorização contínuos e regulares que asseguram a cada um dos sujeitos regulados a conservação das condições institucionais de pluralismo, da liberdade de expressão e até da livre concorrência, garantindo que

cada um dos operadores cumpre idênticos e recíprocos deveres e goza dos idênticos direitos para eles decorrentes da lei.

c) - É um tributo proporcional na medida em que o respectivo montante é calculado segundo concretos critérios baseados nas efectivas exigências e “esforço” de regulação: pagará mais a título de taxa quem obriga a ERC a uma actividade mais intensa de regulação.

d) - Ainda que se entenda que a taxa de regulação e supervisão não consubstancia uma verdadeira taxa - no que não se concede e apenas se equaciona como mera hipótese de raciocínio -, o tributo em causa sempre caberia na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art.º 165º, nº 1, alínea i), CRP e art. 3º, nº 2, LGT).

e) - Independentemente da discussão sobre a natureza jurídico-tributária da taxa de regulação ou supervisão, conclui-se que as normas extraídas dos arts. 3º, nº 3, alínea a) e 4º, do Anexo I que consagra o Regime de Taxas da ERC [...], não são inconstitucionais, pois não violam os nº 2 e 3 do art. 103 e da alínea i) do nº 1 do art. 165 da CRP, nem se vislumbram outros fundamentos de inconstitucionalidade (...) - cf. Ac. do Tribunal Constitucional n.º 613/2008.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, dada a natureza do tributo e a constitucionalidade das normas indicadas pela recorrente.

2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte matéria de facto.

a) No dia 10/02/2009, a Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC) emitiu nota da liquidação da Taxa de Regulação e Supervisão devida pelo impugnante JACQUES DA CONCEIÇÃO RODRIGUES, correspondente ao ano de 2009, apurando o valor a pagar de € 3,552,00 (três mil, quinhentos e cinquenta e dois euros), no prazo de 90 dias a contar da notificação (Doc. 1 da petição inicial),

b) A notificação da referida liquidação foi recebida pelo impugnante no dia 13/02/2009 (fls. 133).

c) O impugnante procedeu ao seu pagamento no dia 23/02/2009 (Doc. 2 da PI e fls. 134).

3.1. O recorrente impugnou o acto de liquidação da “taxa de regulação e supervisão” relativa ao ano de 2009 com fundamento (i) na inconstitucionalidade material dos arts. 3º nº 1 e 5º, nº 1 do DL nº 103/2006, de 7/6, uma vez que a taxa aí prevista configura um imposto que não foi criado por lei ou ao abrigo de autorização legislativa (ii) ou, na eventualidade de ter natureza de taxa, a inconstitucionalidade do art. 7º, nº 1 e nº 2 e anexo II do mesmo DL nº 103/2006, pelo facto da fixação dos critérios para a determinação do valor da taxa contender com os princípios da legalidade e da igualdade, constantes dos arts. 2º e 13º do CRP.

A sentença recorrida, seguindo a jurisprudência do Tribunal Constitucional nesta matéria, julgou que:

(i) não se verifica a inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária, na sua vertente de reserva relativa de competência legislativa para a criação de impostos (arts. 103º nº 2 e 165º nº 1, al. i) da CRP), porque as taxas de regulação e supervisão são «contribuições financeiras» que se destinam a remunerar os custos específicos em que a ERC incorre no exercício da sua actividade, uma vez que tal entidade presta um serviço público de modo indiferenciado a toda a comunidade que é, por um lado, financiado pelo Orçamento Geral do Estado, e por outro, pelos operadores da área da comunicação social, através das taxas pagas pelos operadores que beneficiam do serviço prestado por esta entidade, sendo a taxa é fixada em função do grau e da necessidade de acompanhamento que cada um dos operadores exige.

(ii) e não se verifica a inconstitucionalidade material do art. 7º nº 1 e 2 e do anexo II do DL nº 103/2006, por violação dos arts. 2º e 13º nº 1 da CRP, já que não se verifica qualquer desproporção intolerável na fixação do quantitativo das taxas, uma vez que o seu montante é calculado tendo em conta a inserção de cada entidade na respectiva categoria, em função do meio de comunicação social e subcategoria, estabelecida com base na intensidade da actividade de regulação exigida, existindo uma proporção directa entre a exigência de regulação e supervisão e o aumento dos indicadores estabelecidos no art. 7º do mesmo Anexo.

O problema da inconstitucionalidade material das normas do DL nº 103/2006, com base nos argumentos invocados pelo recorrente, já foi apreciado e julgado, quer pelo Tribunal Constitucional (cfr. os acs. nºs. 365/2008, de 2/7, proc. nº 22/2008 - DR, 2ª Série, nº 155, 12/8/2008, pp. 35822/35828; 613/08, de 10/12/; 261/09, de 26/5; 315/09, de 9/7; e 361/09, de 9/7, bem como as decisões sumárias nºs. 66/09, de 11/2; 87/09, de 4/3; 200/09, de 30/4; 358/09, de 22/7; e 362/09, de 29/07, todos disponíveis no sítio do Tribunal Constitucional.), quer pelo por este Supremo Tribunal (cfr. Acs. de 7/12/2010, rec. nº 0582/10 e de 13/4/2011, rec. nº 0999/10), sempre no sentido da não inconstitucionalidade de tais preceitos.

A sentença recorrida vai no sentido desta jurisprudência, proferida de modo uniforme e reiterado, e o recorrente não invoca qualquer novo argumento que, pondo-a em dúvida, suscite a necessidade de nova apreciação. Por isso, concordando basicamente com os fundamentos arvorados naquela jurisprudência, é caso para se decidir sumariamente o recurso, tal como se exige no nº 3 do art. 8º do CCv e se permite nos arts. 94º nº 3 do CPTA e 713º nº 5 do CPC, tendo um vista a interpretação e aplicação uniforme do direito.

Assim sendo, considera-se que a chamada «taxa de regulação e supervisão» não tem a natureza de imposto nem de taxa, sendo antes uma “contribuição financeira”, cujo regime geral consta do artigo 51º dos Estatutos da ERC aprovados pela Lei nº 53/2005, de 8 /11, que satisfaz a exigência de reserva de lei formal constante da alínea i) do artigo 165º da CRP, na redacção ditada pela Revisão de 1997.

Como se escreve no acórdão nº 365/2008 do Tribunal Constitucional, «a “taxa” de regulação e supervisão é precisamente uma contribuição para o financiamento da acção quotidiana da ERC, a qual é exigida pela natureza da actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos da taxa. São os custos do serviço de monitorização e acompanhamento contínuo e permanente de cada entidade que prossiga actividades de comunicação social, operando nesse mercado, em ordem a assegurar o cumprimento das competências que estão atribuídas à ERC, que esta taxa visa satisfazer. Sendo a actividade desenvolvida por essas entidades a causa da necessidade da ERC ter que empreender acções de regulação e de supervisão contínuas, e beneficiando aquelas da vigilância no cumprimento das regras estabelecidas para o sector e da efectiva concorrência ao nível dos produtos oferecidos, entendeu-se que devem os seus agentes contribuir proporcionalmente para o financiamento dos custos dessas acções essenciais à existência de um mercado plural. Foi esta a filosofia que presidiu à criação desta “taxa”. Não estamos, pois, no seu aspecto dominante, perante uma participação nos gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever fundamental de cidadania, nem perante a retribuição de um serviço concretamente prestado por uma entidade pública ao sujeito passivo, pelo que a referida “taxa” não se pode qualificar nem como imposto, nem como uma verdadeira taxa, sendo tais tributos antes qualificáveis como contribuições, incluídas na designação genérica dos tributos parafiscais».

Tendo a natureza de «contribuição financeira», então deve entender-se que, após a revisão constitucional de 1997, apenas a definição do seu regime geral tem que respeitar a reserva de lei formal, podendo a concreta criação deste tipo de tributos ser efectuada por diploma legislativo do Governo, sem necessidade de autorização parlamentar. Como de diz no referido acórdão, «o legislador constitucional entendeu que a melhor maneira de enquadrar juridicamente as “contribuições financeiras a favor de entidades públicas”, sem perder agilidade na sua criação, era a de exigir a aprovação apenas de um regime geral pelo parlamento, não sendo necessária a intervenção deste na criação individual de tais tributos e na definição do seu regime em concreto. A legitimidade na introdução na ordem jurídica deste tipo de tributos, passou a bastar-se com a definição do seu regime geral pela Assembleia da República. Com esta alteração deixou de fazer qualquer sentido equiparar a figura das contribuições financeiras aos impostos para efeitos de considerá-las sujeitas à reserva da lei formal. O princípio da legalidade, relativamente àquelas apenas exige que o parlamento legisle ou autorize o governo a legislar sobre as regras e princípios gerais, comuns às diferentes contribuições financeiras, os quais devem estar presentes na criação específica de cada uma delas, o que já não necessita duma intervenção ou autorização parlamentar, enquanto que, relativamente a cada imposto, continua a exigir-se essa intervenção qualificada, a qual deve determinar a sua incidência, a sua taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes».

E assim aconteceu com a “taxa de regulação e supervisão” criada pelos artigos 3.º, n.º 3, a), e 4.º, do Regime de Taxas da ERC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, uma vez que a Lei nº 53/2005, de 8/11, permitiu a cobrança de «taxas e outras receitas... junto das entidades que prosseguem actividades no âmbito da comunicação social» (artigo 50.º, b)), determinando que «os critérios de incidência, os requisitos de isenção e o valor das taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC» fossem definidos por decreto-lei (artigo 51.º, n.º 1). Como de diz no citado acórdão, «apesar da equivocidade da referência a “taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC”, verifica-se que esta previsão tem um sentido amplo, abrangendo as contribuições financeiras que podem ser cobradas pela actividade corrente de regulação e supervisão exercida pela ERC, conforme resulta do disposto no n.º 4, do mesmo artigo 51.º, dos Estatutos da ERC, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro. Aí se determina que “as taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC serão suportadas pelas entidades que prosseguem actividades de comunicação social, independentemente do meio de difusão utilizado, na proporção dos custos necessários à regulação das suas actividades”. Ao apontar-se como critério de referência da determinação do montante destas taxas os custos da ERC no exercício da sua acção corrente de regulação das actividades de comunicação social, não oferece dúvidas que o disposto quanto a “taxas” nos artigos 50.º e 51.º, dos Estatutos da ERC, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, abrange a “taxa de regulação” que veio a ser prevista no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho.

Apesar do artigo 51º, n.º 1, dos Estatutos da ERC, conferir ao Governo a possibilidade de definir, por acto legislativo, “os critérios de incidência, os requisitos de isenção e o valor das taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC”, isso não impediu que a Assembleia da República, nos n.º 2, 4 e 5, do mesmo artigo, enunciasse as regras gerais que devem presidir à criação das referidas “taxas”. Ou seja, como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional a «Assembleia da República, além de apontar os princípios gerais que devem presidir à fixação das taxas a favor da ERC, determinou a sua incidência, o âmbito dos seus sujeitos passivos, o critério para a fixação do seu valor e até

*os prazos para o seu pagamento. Esta normação parlamentar, especialmente destinada a possibilitar a aprovação pelo Governo de taxas a favor da ERC, incluindo a taxa pela sua actividade corrente de regulação e supervisão da comunicação social, é suficiente para, relativamente a esta concreta taxa, se considerarem atingidos os objectivos constitucionais visados com a exigência de um regime geral das contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Na verdade, verifica-se que os representantes directos do povo tiveram intervenção na definição dos princípios e das regras elementares respeitantes aos elementos essenciais da taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, prevista nos artigos 3.º, n.º 3, a), e 4.º, do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, pelo que, sendo esta uma “contribuição financeira a favor de entidade pública”, a sua consagração em decreto-lei não fere a exigência de reserva de lei formal imposta no artigo 165.º, n.º 1, i), da C.R.P., não sofrendo as normas aí contidas de inconstitucionalidade orgânica».*

Conclui-se, pois, pela não inconstitucionalidade das referidas normas.

3.2. Relativamente à inconstitucionalidade material do art. 7º n.ºs. 1 e 2 do referido Regime das Taxas da ERC e do Anexo II ao DL nº 103/6, que estabelece os critérios base para a fixação do valor das taxas de regulação e supervisão, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade constantes dos 2º e 13º n.º 1 da CRP, pronunciaram-se os acórdãos do STA, acima referidos, numa argumentação apoiada na doutrina mais avalizada sobre a matéria, e com a qual se concorda.

Os critérios de fixação do quantitativo da «taxa de regulação e supervisão» previstos no artigo 7º do DL nº 103/2006 e no anexo II, não só estão suficientemente densificados como têm fundamento razoável para concretizar a igualdade de tratamento entre operadores.

A esse propósito escreve-se no acórdão do STA proferido no recurso nº 0582/10, no que foi seguido também pelo acórdão proferido no recurso nº 0999/10, que os critérios enunciados no artigo 7º e no anexo II «*têm em conta as exigências e “esforço” de regulação, que é adequado presumir serem mais intensos à medida que aumenta o alcance geográfico ou o impacte da actividade desenvolvida pelo operador (cfr. aos indicadores estabelecidos no art. 7.º), e bem assim justificar-se a diferenciação da taxa a pagar em função do suporte utilizado e nível de regulação requerido (cfr. a tabela constante do anexo II do Decreto-Lei n.º 103/2006).*

E citando um parecer do Professor Gomes Canotilho, a propósito da conformidade da “taxa de regulação e supervisão” com o princípio da proporcionalidade refere-se que «*também não nos oferece dúvidas a constitucionalidade da taxa de regulação e supervisão à luz do princípio da proporcionalidade. (...) Ora, no caso concreto da taxa de regulação e supervisão o montante do valor da taxa é calculado tendo em conta a inserção de cada entidade na respectiva categoria, atendendo ao tipo de meio de comunicação (imprensa, rádio, televisão, cabo, comunicações móveis, sítios informativos submetidos a tratamento editorial – artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103/2006), e subcategoria, que é estabelecida com base na intensidade da actividade de regulação exigida, como já vimos. Bem se compreenderá que as necessidades de supervisão são directamente proporcionais, por exemplo, ao alcance geográfico do meio de comunicação utilizado, o qual permite diferenciar deste ponto de vista uma publicação nacional, de uma publicação regional; ou ao impacte da actividade desenvolvida pelo operador de comunicação social, uma vez que a actividade de regulação de um meio audiovisual é claramente superior ao de uma publicação periódica doutrinária, por exemplo. Em suma, afigura-se claro e transparente que as exigências de regulação e supervisão são cada vez mais intensas à medida que aumentam os indicadores estabelecidos pelo art. 7.º, pelo que nos parece perfeitamente razoável e aceitável um sistema de graduação da taxa que tenha em consideração os factos aí remunerados. Sucede, ainda, que o legislador optou por fixar uma taxa anual para a remuneração global dos serviços de regulação e supervisão, e não uma taxa individualizada referida a cada actividade realizada. Não se encontra, porém, qualquer entrave jurídico à solução gizada. De facto, não existe nenhuma imposição legal que obrigue a quantificar o pagamento das taxas por actos individualmente praticados, podendo, em tese, optar-se pelo modelo de pagamento global de um conjunto de serviços, como parece ser o resultante da taxa de regulação e supervisão em análise. Ponto é que se possa dizer que a fórmula encontrada pelo legislador corresponde à remuneração de serviços prestados pela ERC àquela categoria de pessoas em particular. Ora, a existência de um mercado concorrencial, sobretudo no plano dos produtos e conteúdos oferecidos, exige um acompanhamento diário, o qual não é susceptível de individualização por cada acto praticado e que beneficia directamente os operadores nesse mercado».*

E conclui-se assim que «*os critérios legais sindicados pelo recorrente cumprem os objectivos que lhes são assinalados pelo n.º 2 e 4 do artigo 51.º da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro (fixação do montante do tributo de forma objectiva, transparente e proporcionada, entendendo-se esta como na proporção dos custos necessários à regulação das suas actividades), não violando os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade, pois que as distinções que operam para efeitos de fixação do valor do tributo nos parecem ter fundamento material bastante na diferente intensidade dos serviços de regulação e supervisão que as diferentes categorias de sujeitos postulam, não sendo arbitrárias e desprovidas de fundamento material bastante».*

Perante o que fica dito, também são de improceder as alegações do recorrente quanto à alegada inconstitucionalidade do art. 7º e do anexo II do DL nº 103/2006.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Benefícios fiscais. Donativos. Centros de desporto.*

### Sumário:

*I — Na redacção dada ao artigo 56º do CIRS pelo artigo 3º do DL nº 65/93 de 10 de Março, os donativos de interesse público concedidos a “centros de cultura e desporto” eram deduzidos à matéria colectável do contribuinte mecenas.*

*II — A constituição desse benefício fiscal não dependia do facto de a donatária não gozar do estatuto de utilidade pública, nem de ser uma entidade de reconhecido mérito cultural e desportivo.*

Processo nº: 878/11-30.

Recorrente: Carlos Loureiro Bóia.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. Carlos Loureiro Bóia, devidamente identificado nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 21 de Janeiro de 2011, que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional do IRS de 1997, no montante de €5.566,75.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

a) O recorrente concedeu, em 1997, donativos a uma associação cujo objecto estatutário consistia no desenvolvimento da educação física e o desporto, promovendo a sua prática e expansão, especialmente entre os seus associados, proporcionando-lhes, igualmente meios de cultura e distracção.

b) Os donativos em causa não foram aceites fiscalmente, com fundamento no facto de a donatária ARCO não gozar do estatuto de utilidade pública e de não lhe ser reconhecido mérito cultural.

c) Na impugnação apresentada defendeu-se que o preceito legal aplicável (art. 56.º nº 2 al. c) do CIRS, então em vigor) não exigia o cumprimento de tais requisitos, pelo que a correcção efectuada pela AT e a subsequente liquidação de IRS se afigurava ilícita.

d) O Tribunal recorrido reconheceu que a fundamentação legal aplicável era constituído pelo preceito antes indicado;

e) Porém (seguramente por lapso, decorrente da inflação legislativa nesta área) em vez de atender à redacção em vigor à data a que se reportam os factos (1997), fez a sua apreciação tomando por base a redacção inicial do preceito, que foi alterada já em 1993.

f) E se à luz da redacção inicial a decisão recorrida se afigurava inatacável, o mesmo se não pode dizer depois da alteração introduzida pelo DL 65/93, do 10/03.

g) Ao aplicar ao caso uma lei já revogada o Tribunal recorrido fez errado enquadramento normativo da questão, devendo a respectiva sentença ser revogada.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

2. Na sentença deram-se por assentes os seguintes factos:

a) O impugnante, no ano de 1997, doou à associação ARCO — Associação Recreativa e Cultural da Freguesia de Oliveirinha, a quantia de Esc. 2.000.000\$00 (€9.975,71).

b) A Administração Fiscal não aceitou, como abatimento, a quantia referida em 1, pelo que procedeu à liquidação adicional de IRS do ano de 1997, resultando imposto a pagar no montante de €5.566,75.

c) O impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional, a qual foi indeferida, com o fundamento de o impugnante não ter feito prova que a instituição donatária poderia ser considerada centro de cultura e desporto, como refere a al. c), do n.º 2, do CIRS, desconhecendo-se se a mesma reunia as condições necessárias ao estatuto de utilidade pública.

d) A ARCO — Associação Recreativa e Cultural da Freguesia de Oliveirinha, criada por escritura pública de 14.9.1977, tem sede na Gândara da Oliveirinha, freguesia de Oliveirinha, concelho de Aveiro e tem por fins desenvolver a educação física e o desporto, promovendo a sua prática e expansão, especialmente entre os seus associados, proporcionando-lhes igualmente meios de cultura e distração.

3. Na declaração de rendimentos do ano de 1998, para efeito de abatimento à matéria colectável, o ora recorrente incluiu um donativo de 2.000.000\$00 que efectuou em 1997 à ARCO, Associação Recreativa e Cultural da Freguesia de Oliveirinha.

A administração tributária não aceitou esse donativo pelo facto de a donatária não gozar do estatuto de utilidade pública, nem ser uma entidade de reconhecido mérito cultural.

A sentença recorrida, após transcrever o artigo 56.º do CIRS, na redacção originária do DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, julgou improcedente a impugnação com os seguintes fundamentos:

(i) “para que os donativos possam ser considerados como abatimentos, as instituições donatárias, a que se refere a al. c) do n.º 2 deverão dedicar-se a actividades relacionadas com a produção literária, teatro, bailado e música”; (ii) “A ARCO, de acordo com a factualidade que resultou provada, tem como objecto o desenvolvimento da educação física e do desporto, pelo que as actividades por aquela desenvolvidas não se inscrevem nas previstas na citada al. c) do n.º 2 do art. 56.º do CIRS”; (iii) “não resulta provado que as acções desenvolvidas pela associação ARCO revistam manifesto interesse cultural, expressamente reconhecido por despacho conjunto do ministro das finanças e do ministro da cultura competindo ao impugnante a prova de tal requisito”.

O recorrente não se conforma com essa decisão porque entende que não foi aplicada a lei vigente à data do donativo, ou seja, a alínea c) do n.º 2 do artigo 56.º do CIRC, na redacção dada pelo artigo 3.º do DL n.º 65/93, de 10/3.

E não há dúvida que o recorrente tem razão.

Na sequência da autorização legislativa concedida pelo artigo 38.º da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, o artigo 56.º do CIRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, sofreu a seguinte alteração, vigente à data da concessão do donativo:

*Artigo 56.*

(...)

1 - Ao rendimento determinado nos termos do artigo anterior abater-se-ão os donativos em dinheiro ou espécie concedidos à administração central, regional e local ou a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, bem como às fundações em que o Estado ou as Regiões Autónomas e as autarquias locais participem em, pelo menos, 50% da sua dotação inicial, ou, sendo a participação inferior, desde que tal seja autorizado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tenha a seu cargo a respectiva tutela.

2 - Ao rendimento líquido, e até 15% do valor deste, abater-se-á ainda o valor dos donativos, em dinheiro ou em espécie, concedidos às seguintes entidades beneficiárias:

a) Igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas, pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, instituições particulares de solidariedade social ou instituições de beneficência;

b) Museus, bibliotecas, institutos de cultura científica, literária ou artística ou entidades que, desenvolvendo acções no âmbito das actividades de produção literária, teatral, áudio-visual, musical, de bailado e de outras manifestações artísticas, assumam manifesto interesse cultural, reconhecido por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do membro do Governo responsável pelo sector da cultura;

c) Escolas, institutos e associações de ensino, de educação ou de investigação, centros de cultura e desporto ou centros populares de trabalhadores organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional para o Aproveitamento dos Tempos Livres ou que se destinem a custear a instalação ou manutenção de creches ou jardins-de-infância.

3 -

4 - Os donativos previstos nos n.ºs 1 e 2 serão abatidos em valor correspondente a 110% do respectivo total.

Confrontando a redacção dada ao artigo 56.º por este diploma com a redacção original, a que foi considerada na sentença recorrida, constata-se que os donativos de interesse público, para efeito de abatimento ao rendimentos líquidos do doador, por foram estendidos às seguintes entidades beneficiárias: (i) *fundações*, em que o Estado ou as Regiões Autónomas e as autarquias locais participem em, pelo menos, 50% da sua dotação inicial, ou, sendo a participação inferior, desde que tal seja autorizado

por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tenha a seu cargo a respectiva tutela; (ii) *centros de cultura e desporto*; (iii) *centros populares de trabalhadores*, organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional para o Aproveitamento dos Tempos Livres ou que se destinem a custear a instalação ou manutenção de creches ou jardins-de-infância; (iv) entidades que, desenvolvendo acções no âmbito *das actividades áudio-visual* ou de *outras manifestações artísticas*, assumam manifesto interesse cultural, reconhecido por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do membro do Governo responsável pelo sector da cultura.

Os donativos de interesse público previstos nesta disposição assumem a natureza de *benefícios fiscais*, ou seja, «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» (cfr. art. 2º do EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1/07). Na medida em que, por razões de política social, cultural e religiosa, permitem a dedução à matéria colectável do mecenado, o chamado «abatimento», os donativos constituem consubstanciação de benefícios fiscais. Tratam-se de benefícios de natureza automática, que operam *ope legis*, pela simples ocorrência do donativo, não carecendo de qualquer acto posterior da administração tributária que o reconheça como tal.

Tal como prescreve o artigo 11º do EBF, por via de regra, «o direito ao benefício fiscal deve reportar-se à data dos respectivos pressupostos», ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração. Significa isto que o direito à dedução à matéria colectável se constitui na esfera jurídica do contribuinte no momento em que realiza o donativo.

Ora, na data em que a recorrente concedeu o donativo à ARCO estava em vigor o artigo 56º, na redacção acima transcrita.

Está demonstrado que a ARCO é uma associação recreativa e cultural que tem por fins desenvolver a “educação física e o desporto, promovendo a sua prática e expansão, especialmente entre os seus associados, proporcionando-lhes igualmente meios de cultura e distração”. Ora, a natureza e o escopo desta associação não pode deixar de estar enquadrada no âmbito daquilo que a alínea c) do nº 2 do art. 56º considera «centro de cultura e desporto». Não é sequer necessário a existência de qualquer «despacho conjunto» a reconhecer que a sua actividade assume manifesto interesse cultural, uma vez que esta exigência está prevista exclusivamente para as entidades que desenvolvam *actividades artísticas*, como a produção literária, teatral, áudio-visual, musical, de bailado, etc. Para os centros de cultura e desporto a lei não exige que tenham estatuto de utilidade pública ou que lhes seja reconhecido mérito cultural, como o demonstra a legislação que posteriormente foi publicada sobre os donativos de interesse público concedidos a estas entidades.

Com efeito, os centros de cultura e desporto, como entidades beneficiárias de donativos que conferem deduções em IRS, foram abrangidos no Estatuto do Mecenado, aprovado pelo DL nº 74/99, de 16/3 (cfr. al. b) do nº 1 desse diploma), e passaram a ser incluídos no EBF através do aditamento do artigo 56-D efectuado pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12, correspondendo ao actual artigo 62º: A única diferença relativamente à alínea c) do nº e do art. 56º do CIRS é a exigência de que esses centros sejam organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL) e que destinem ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades.

Portanto, quer o acto impugnado quer a sentença recorrida padecem do mesmo defeito: aplicaram ao caso o artigo 56º do CIRS na sua redacção primitiva, quando na data do donativo estava em vigor uma nova norma que permitia o seu abatimento à matéria colectável do doador. A aplicação da norma errada determina a invalidade do acto por erro nos pressupostos de direito, com a consequente anulação do acto impugnado.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo em:

- a) Conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida;
- b) Julgar procedente a impugnação judicial e anular o acto de liquidação impugnado. Custas pela recorrida, nesta e na primeira instância.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*IVA. Caducidade do prazo de liquidação. Aplicação da lei no tempo. Liquidação anualizada.*



**Sumário:**

- I — As regras de validade geral sobre os conflitos de leis no tempo, constantes dos artigos 12º, 13º e 297º do Ccv, não resolvem directamente o problema da aplicação da lei nova que, sem alterar o prazo de caducidade, altera o momento inicial da sua contagem, retardando ou antecipando, relativamente ao da lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr.*
- II — A lei que retarda o momento inicial da caducidade deve ser tratada como uma lei que alonga o respectivo prazo, pelo que, com base na analogia com a solução contida no n.º 2 do artigo 297º do Código Civil, o dito prazo se deverá contar do ponto de partida estabelecido na nova lei.*
- III — Assim sendo, a nova redacção dada ao n.º 4 do artigo 45º da LGT pela Lei n.º 32-B/2002 de 30/12 é de aplicação imediata aos prazos em curso, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada como uma lei que alonga o prazo de caducidade.*
- IV — A liquidação adicional do IVA, com base na aplicação errada do pro rata provisório, que não regularizado na declaração de Dezembro pelo sujeito passivo, pode ser anualizada, abrangendo todas as rectificações efectuadas às declarações periódicas do respectivo ano.*
- V — O artigo 88º-A (actual art. 95º do CIVA, deve ser interpretado como contendo implicitamente uma autorização para agregar numa única liquidação o imposto devido nos 12 meses ou nos quatros trimestres do respectivo ano, pois, ao reportar a agregação às liquidações de anos civis, pressupõe na anualização da liquidação do IVA.*

Processo n.º: 931/11-30.

Recorrente: APICCAPS - Associação Portuguesa dos Industriais de Calçado, Componentes e Artigos de Pele e seus Sucedâneos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. APICCAPS - Associação Portuguesa dos Industriais de Calçado, Componentes e Artigos de Pele e seus Sucedâneos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 16 de Maio de 2011, que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação do IVA e juros compensatórios dos anos 2000, 2001 e 2002, no valor total de €1.063.716,30.

Nas alegações, conclui o seguinte:

1. A nova redacção do n.º 4 do artigo 45º da LGT, introduzida pelo artigo 43º da Lei n.º 32-B/2002 não veio ampliar, nem sequer alterar, o prazo de caducidade do direito a liquidar os tributos por parte da administração fiscal;
2. O facto que determina o início da contagem de um prazo é um evento instantâneo, com efeitos jurídicos imediatos, que se traduzem precisamente no início da contagem do prazo;
3. Quando entrou em vigor a nova redacção do n.º 4 do artigo 45º da LGT, já o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA de 2000 se encontrava em curso;
4. A lei nova só poderá ser aplicável aos prazos cujo facto jurídico que determina o início da sua contagem ainda não ocorreu;
5. Quando foi emitida a liquidação de IVA do ano 2000, em 14.09.2004, o direito à liquidação do IVA referente aos períodos de Janeiro a Agosto de 2000 já tinha caducado;
6. A sentença recorrida violou, a este propósito, o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da LGT e o n.º 2 do artigo 12º do Código Civil;
7. As liquidações de IVA devem ser efectuadas mensalmente, ou trimestralmente, dependendo do regime de enquadramento do contribuinte. As liquidações de IVA da recorrente devem resultar de apuramento mensal;
8. As liquidações de IVA impugnadas não se referem a accertos anuais de cálculos de *pro rata*;
9. As liquidações impugnadas referem-se a liquidações mensais de IVA erradas por virtude de errada aplicação de critérios de *pro rata*;
10. As liquidações adicionais de IVA por parte da administração fiscal, no caso concreto, deveriam ser liquidações mensais;
11. A emissão de liquidações anuais viola as regras de apuramento mensal do IVA impostas pelos artigos 7º, 8º, 22º e 40º do Código do IVA;
12. Ao julgar válidas tais liquidações, a sentença recorrida violou os artigos 7.º, 8.º, 22.º e 40.º do Código do IVA.

13. A existência de liquidações de juros compensatórios referentes a períodos mensais de liquidação de imposto, sem que existam liquidações de IVA referentes a esses mesmos períodos, torna tais liquidações nulas por falta de fundamentação;

14. As liquidações de juros compensatórios referentes aos períodos de IVA dos meses de 2001 são nulas, por não corresponderem a montantes de IVA liquidados relativamente a esses mesmos períodos;

15. A sentença recorrida deveria ter declarado nula por falta de fundamentação, a liquidação de juros compensatórios de 2001, não o fazendo, violou o n.º 9 do artigo 35º da LGT;

16. Sendo nulas as liquidações de IVA referentes a 2000 e a 2001, são também nulas as liquidações de juros compensatórios, atendendo à acessoriedade destes em relação às liquidações adicionais de imposto;

17. A anulação de liquidações de imposto já pago pelo contribuinte determina o pagamento a este de juros indemnizatórios.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso por (i) o n.º 4 do art. 45º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 32-B/02 de 30/12, assumir a forma de “interpretação autêntica” do art. 88º do CIVA e por isso, o prazo de caducidade dever contar-se a partir da exigibilidade do imposto e não da data em que ocorreu o facto tributário; (ii) que o apuramento definitivo do IVA através do método “pro rata” é anual, nos termos do art. 23º do CIVA; (iii) e que a decisão do cálculo dos juros compensatórios está bem fundamentada.

2. A sentença deu como provados os seguintes factos:

1. A ora impugnante foi objecto de uma acção inspectiva relativamente aos exercícios de 2000, 2001 e 2002 e que deu lugar às liquidações adicionais do IVA e juros compensatórios, ora em discussão.

2. Os fundamentos para as ditas correcções encontram-se exarados no relatório da inspecção de fls. 40 a 57 do PA e que aqui dão por reproduzidas, mas cujos extractos a seguir se transcrevem: “(...) *Atendendo a que a associação realiza conjuntamente com operações que não conferem direito à dedução outras operações que conferem esse direito, fica obrigada à disciplina do artigo 23º do CIVA; (...) IVA deduzido indevidamente (...) Regularizações anuais por cálculo do pro rata definitivo (...) Face ao exposto (...), designadamente enquadramento do sujeito passivo em IVA, concluímos que tem vindo a ser indevidamente deduzido o IVA suportado na aquisição de bens e serviços pelas razões que passamos a enumerar: Erro no cálculo da percentagem de dedução do IVA - pro rata; Utilização do método de afectação real nas operações directamente ligadas à realização das feiras nacionais e internacionais, bem como na aquisição dos bens de imobilizado. (...) O sujeito passivo utilizou a percentagem de dedução - pro rata - de 77% no ano de 2000, 30% no ano de 2001 apenas para as despesas comuns a toda a actividade e afectação real - 100% nas operações directamente ligadas à realização das feiras nacionais e internacionais e aquisições de imobilizado. (...) Contudo, a regra a aplicar deveria ser a constante do n.º 1 do art.º 23º do CIVA, ou seja, a percentagem de dedução - pro rata - para toda a actividade, uma vez que perante os factos acima exposto a afectação real não lhe é permitida. (...) de referir que no ano de 2002 o sujeito passivo já efectua as deduções de acordo com esta regra, utilizando uma percentagem de dedução global de 30% (pro rata), a mesma utilizada em 2001 para as despesas comuns. (...) Como se pode verificar pelos factos acima apontados o sujeito passivo tem utilizado no decurso dos anos analisados, diversas versões de cálculo da percentagem de dedução, porém no ano de 2002 vem ao encontro do enquadramento da actividade para efeitos de IVA por nós efectuado (...).*

*Vamos determinar, para os anos de 2000, 2001 e 2002, a referida percentagem de dedução - pro rata - de forma a apurarmos o IVA dedutível em cada período de imposto. (...) Da análise dos balançes dos anos em causa (2000, 2001 e 2002), extraímos os proveitos que se encontram resumidos nos seguintes quadros de acordo com o respectivo enquadramento em IVA (...) Cumprindo o estipulado no art. 23º do CIVA, procedemos ao cálculo da percentagem de dedução (pro rata). De referir que não vão ser tidos em consideração os proveitos financeiros face ao seu carácter acessório em relação à actividade exercida. Os mesmos são decorrentes de depósitos a prazo e algumas aplicações financeiras. (...) Ano de 2002 (...) Neste ano, como já foi referenciado no ponto anterior, o sujeito passivo já efectua as deduções de acordo com a regra geral do art. 23º do CIVA, utilizando uma percentagem de dedução global de 30% (pro rata), a mesma de 2001. No entanto após os nossos cálculos apuramos uma percentagem de dedução definitiva (pro rata) de 33%, devendo ter sido utilizada como provisória a definitiva de 2001, que como já foi referido nos pontos anteriores é de 27%, originado assim um apuramento de imposto IVA para efeitos de juros de Janeiro a Novembro, cfr. mapa (...) Assim e no seguimento do efectuado para os anos anteriores, procedemos à correcção dos valores deduzidos pelo sujeito passivo e constantes da contabilidade. No entanto e porque o valor do pro rata definitivo (33%) é maior que o provisório (27%) e maior que a percentagem inicialmente deduzida (30%), as correcções a efectuar nos períodos de Janeiro a Novembro apenas vão ser tidos em consideração para efeitos de juros. (...).”*

3. As liquidações em causa foram emitidas em 14.09.2004 nos termos constantes de fls. 14 a 35 do PA e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

4. O termo do prazo para pagamento voluntário do imposto e juros ocorreu em 30.11.2004.

5. A petição inicial foi apresentada em 09.02.2005.

3. A recorrente interpõe recurso para que se proceda ao reexame das três questões que, no seu entender, determinam a invalidade das liquidações impugnadas, mas que a sentença recorrida não lhes deu procedência: (i) caducidade da liquidação do IVA quanto aos períodos de Janeiro a Agosto de 2000; (ii) nulidade das liquidações de IVA dos anos de 2000 e 2001 por se tratarem de liquidações anuais e não de liquidações mensais; (iii) nulidade das liquidações de juros compensatórios, por falta de fundamentação.

Assim delimitado o recurso, vejamos se são aceitáveis os argumentos invocados pela recorrente.

3.1. A liquidação do IVA do ano de 2000 foi notificada à recorrente em 14/9/2004. Como o prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT é de quatro anos, a recorrente considera que a liquidação desse imposto já havia caducado, uma vez que tal prazo deve contar-se a partir da data da ocorrência do facto tributário e não a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verifica a exigibilidade do imposto.

Na sua opinião, a nova redacção dada ao n.º 4 do artigo 45.º da LGT pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002 de 30/12 não se aplica ao caso concreto porque, quando entrou em vigor, já tinha ocorrido o início da contagem do prazo de caducidade, que é um «*evento instantâneo*», com efeitos imediatos.

Verifica-se, pois, que no decurso do prazo de caducidade surgiu um nova lei que alterou o termo inicial do prazo de quatro anos, o qual deixou de ser a data da ocorrência do facto tributário para passar a ser o início do ano civil àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

A sentença, seguindo a jurisprudência mais recente do STA, aplicou a nova lei, com o argumento de que «*o facto extintivo do direito à liquidação é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo*», pelo que, de acordo com o n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, a nova lei é de aplicação imediata.

O acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal de 17/3/2011 (rec. n.º 01076/09), julgando uma oposição de julgados, com um outro acórdão do Pleno da mesma Secção (rec n.º 026806B, de 7/5/2003), decidiu, tal como resulta do respectivo sumário, que «*na redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT dada 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*»; e que «*tendo em conta 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*».

O acórdão fundamenta-se no 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)”.*

Em nossa opinião, as regras de validade geral sobre os conflitos de leis no tempo, constantes dos artigos 12º, 13º e 297º do Ccv, não resolvem directamente o problema da aplicação da lei nova que, sem alterar o prazo de caducidade, altera o momento inicial da sua contagem, retardando ou antecipando, relativamente ao da lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr.

A jurisprudência referida e a recorrente partem da mesma regra do nº 2 do artigo 12º do CCV, chegando, porém, a posições diferentes: aquela, fundamentando-se em que «*o facto extintivo do direito a liquidar não é instantâneo*», aplica a nova lei; este, considerando que «*o facto que determina o início da contagem de um prazo é um evento instantâneo*», aplica a lei antiga, uma vez que na data da nova lei já se tinha verificado.

É verdade que no momento em que entrou em vigor a nova lei já tinha ocorrido o «*termo inicial*» do prazo de caducidade, sendo certo que a nova lei não alterou o prazo, mas apenas o momento inicial a partir do qual ele começa a correr. Ora, se esse momento já ocorreu, poderia defender-se que a lei nova não atinge factos passados e por conseguinte deveria aplicar-se a lei antiga, à luz do que se dispõe no artigo 12º.

Mas o problema é resolvido por Baptista Machado através da aplicação *analógica* da regra contida no nº 2 do artigo 297º do Ccv e não através da aplicação da parte final do nº 2 do artigo 12º.

Na obra “*Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*”, Baptista Machado resolve esta questão nos seguintes termos: «quanto a este problema defende Roubier que a lei que retarda o momento inicial da prescrição deve ser tratada como uma lei que alonga o respectivo prazo – pelo que o dito prazo se deverá contar do ponto de partida estabelecido na nova lei; e que a lei que antecipa o momento inicial da prescrição deve ser tratada como uma lei que abrevia o respectivo prazo – pelo que o prazo em questão deverá ser contado a partir da entrada em vigor da LN se, por este modo, ele vier a sofrer um encurtamento, e de acordo com a LA, a partir do momento inicial fixado por esta lei, na hipótese contrária. Cremos serem perfeitamente defensáveis, com base na analogia, estas soluções. E não valerá alegar-se, contra a solução dada à primeira hipótese, que se faz aplicação da LN a um facto passado ao retardar-se, de acordo com ela, o momento inicial da prescrição; pois que também da solução contida no nº 2 do art. 297º se poderia dizer, como vimos, que ela representa uma aplicação da LN a factos passados» (cfr. ob cit. pág. 165).

Vista à luz desta doutrina, também aplicável aos prazos de caducidade, a nova redacção dada ao nº 4 do artigo 45º da LGT pela Lei nº 32-B/2002 é de aplicação imediata aos prazos em curso, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada como uma lei que alonga o prazo de caducidade. Assim sendo, não é necessário sequer determinar se a nova lei é ou não interpretativa, como defendo o Ministério Público, pois sempre seria de aplicação imediata ao prazo em curso.

3.2 Quanto à questão da «*anualização*» das liquidações de IVA dos anos de 2000 e 2001, a recorrente considera que, não se referindo tais liquidações a accertos anuais de pro rata, mas sim a correcções às liquidações mensais de IVA, por errada aplicação do método pro rata, deveriam tais liquidações serem mensais e não anualizadas. Como as liquidações impugnadas são anuais, houve violação das regras de apuramento mensal do IVA impostas pelos artigos 7º, 8º, 22º, e 40º do CIVA.

Não há dúvida que, pelas disposições indicadas, o IVA é um imposto liquidado e pago num determinado período que, conforme o volume de negócios, tanto pode ser mensal como trimestral. Como decorre dos artigos 19º e ss. do CIVA, na redacção vigente à data da prática dos actos impugnados, a dívida de imposto é dada pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou serviços prestados, *durante determinado período*, e o montante de imposto suportado nas aquisições efectuadas no *mesmo período*.

Feitas as deduções e apurado o imposto, o sujeito passivo entrega o respectivo montante, simultaneamente, com a declaração periódica. Nos termos dos artigos 26º nº 1 e 40º do CIVA, o “*período de declaração*” e o correspondente “*prazo de pagamento*”, variam consoante a dimensão da empresa: a declaração e o respectivo pagamento devem ser enviados aos serviços centrais da DGCI até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitem as operações, se o volume de negócios for igual ou superior a € 498,797,89 (actualmente é de €650,000); se inferior a esse valor, o envio da declaração e do respectivo pagamento deverá efectuar-se até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitem as operações.

Em princípio, a autoliquidação do IVA tem carácter definitivo, e por conseguinte, o regime de periodicidade mensal ou trimestral deve ser respeitado. Mas em determinadas situações, as deduções efectuadas pelo sujeito passivo podem ser alteradas, como acontece nos casos previstos nos artigos 23º e 71º do CIVA (actual art. 78º).

Havendo erros materiais ou de cálculo, quer no registo de operações, quer nas declarações periódicas, a correcção dos mesmos será obrigatória se resultar imposto a favor do Estado e facultativa se resultar imposto a favor do sujeito passivo, podendo ser efectuada no prazo de 2 anos, que no caso do exercício do direito à dedução será contado a partir do nascimento do respectivo direito (cfr. nº 6 do art. 71º).

No caso dos sujeitos passivos mistos, isto é, aqueles que realizam operações tributáveis e operações isentas, em que se gera um direito à dedução parcial, dispõe o artigo 23º do CIVA que a determinação do imposto dedutível pode ser efectuada de duas formas ou métodos: o método da percentagem de dedução ou da dedução *pro rata*, nos termos do qual o imposto suportado nas aquisições confere o direito à dedução proporcional ao *valor anual* das operações tributáveis e isentas com direito a dedução relativamente ao volume de negócios total; e o método da afectação real, que consiste na separação contabilística das aquisições de bens afectos ao sector dedutível das afectas ao sector isento, deduzindo apenas o imposto suportado pelas primeiras.

Nestas situações, as deduções efectuadas pelos sujeitos passivos no período correspondente são calculadas “provisoriamente” com base no montante das operações realizadas no ano anterior ou em critérios objectivos inicialmente utilizados para a aplicação do método de afectação real (nº 6 do art. 23º do CIVA). Como as deduções efectuadas em cada período baseiam-se no “pro rata provisório”, que é o pro rata definitivo do ano anterior, as deduções são necessariamente provisórias e por isso devem ser regularizadas quando for apurada a nova percentagem de dedução definitiva.

A sentença recorrida considerou que, uma vez que a recorrente se encontrava sujeita à disciplina do artigo 23º do CIVA (aplicação do método pro rata na dedução do IVA), deveria ter efectuado o cálculo do pro rata definitivo nas autoliquidações de IVA de Dezembro de 2000 e de Dezembro de 2001. Como não procedeu a essa regularização, as liquidações impugnadas anualizadas, reportadas a Dezembro de cada ano, não violam as regras do apuramento do imposto.

A recorrente diz que existe tal violação, porque as liquidações impugnadas não se referem a acertos de pro rata (de provisório para definitivo) indevidamente efectuados, mas a cálculos de pro rata (mesmo provisórios) indevidamente não efectuados no período mensal de imposto que corresponde aos factos tributários em causa e por isso mesmo a correcção das liquidações deveria ser efectuada mês a mês e não anualmente.

Como se verifica no “Relatório da Inspecção Tributária”, as liquidações impugnadas assentam em regularizações anuais por cálculo do pro rata definitivo dos anos 2000, 2001 e 2002. Na fiscalização efectuada à recorrente, a administração tributária constatou inexactidões na aplicação dos critérios do artigo 23º do CIVA, designadamente o seguinte: *«o sujeito passivo utilizou a percentagem de dedução – pro rata – de 77% no ano de 2000, 30% no ano de 2001 apenas para as despesas comuns a toda a actividade e afectação real – 100% - nas operações directamente ligadas à realização das feiras nacionais e internacionais e aquisições imobiliárias. Contudo, a regra a aplicar deveria ser a constante do nº 1 do artigo 23º do CIVA, ou seja, a percentagem de dedução pro rata – para toda a actividade, uma vez que perante os factos acima expostos a afectação real não lhe é permitida»*.

Perante tal erro, os serviços de inspecção determinaram, para os referidos anos, a percentagem de dedução – pro rata definitivo – de forma a apurar o IVA dedutível em cada período de imposto, e em função dessa percentagem, que foi de 31% para o ano 2000, 27% para o ano 2001 e 33% para o ano de 2002, procederam às correcções meramente aritméticas aos valores deduzidos pela recorrente nas declarações periódicas, imputando a diferença à declaração de Dezembro de cada ano.

Ora, como o valor de referência para a correcção aritmética a fazer em cada declaração mensal de IVA foi o *pro rata definitivo*, que é determinado pelo «montante anual» das operações que dêem lugar a dedução (cf. al. b) do nº 1 e nº 4 do art. 23º do CIVA), a liquidação adicional impugnada teria que ser anualizada e não mensualizada, como pretende a recorrente. É que as autoliquidações mensais ou trimestrais de IVA são efectuadas com base no *pro rata provisório*, que é calculado com base no montante das operações realizadas no ano anterior, quando é certo que as correcções efectuadas assentaram nas operações dedutíveis do próprio ano em que ocorrem os factos tributários. Neste caso, quer as correcções sejam efectuadas pelo sujeito passivo quer pela administração tributária, pelo nº 6 do art. 23º do CIVA, elas são sempre imputadas à declaração do último período do ano a que respeitam. Desta norma resulta pois que as deduções efectuadas com base no pro rata definitivo devem ser regularizadas anualmente.

Seja como for, não se encontra no CIVA qualquer obstáculo à liquidação anual do imposto ou de juros compensatórios por iniciativa da administração tributária decorrente da regularização das deduções indevidamente realizadas. As regras de apuramento mensal ou trimestral do IVA, referidas pela recorrente, ou seja, os artigos 7º, 8º, 22º, e 40º do CIVA, impõem obrigações tributárias ao sujeito passivo, mas não impedem a liquidação adicional anual com base em inexactidões ou omissões praticadas em várias declarações periódicas do mesmo ano.

Neste caso, o valor anual da liquidação adicional representa apenas a soma das diferenças decorrentes da rectificação das declarações periódicas desse ano. A liquidação adicional não revoga as autoliquidações mensais, que mantêm todos os efeitos, mas apenas «adiciona-lhe» o excedente ou a diferença que não foi previamente objecto de declaração. É evidente que não lhe adiciona o valor anual, mas apenas a parte que nesse valor corresponde à rectificação efectuada na declaração periódica. Mas, sendo o acto tributário divisível, “tanto por natureza como na própria expressão legal” (cfr. acs. do STA de 26/3/2003, rec. nº 01973/02 e de 4/5/2011, rec. nº 021/11), a liquidação adicional anual pode

ser dividida em tantas quantas as rectificações mensais efectuadas. Apesar de formalmente unitária, a liquidação adicional anual contém assim tantos actos tributários quantas as correcções efectuadas às declarações periódicas.

O CIVA, em concretização do princípio da praticabilidade, aponta no sentido da «anualização da liquidação», quando prescreve no artigo 88º-A (actual art. 95º) que as «*liquidações referidas nos artigos 82º e 83º* (actuais arts. 87º e 88º) *podem ser agregadas por anos civis num único documento de cobrança*». Com esta norma, o legislador pretende que a liquidação adicional ou oficiosa do IVA não se circunscreva ao período em causa, podendo abranger “anos civis” num único documento de cobrança. Ou seja, o imposto em falta de um, dois, ou mais anos de exercício pode ser incluído num só documento de cobrança. Ora, esta norma deve ser interpretada como contendo implicitamente uma autorização para agregar numa única liquidação o imposto devido nos 12 meses ou nos quatro trimestres do respectivo ano, pois, ao reportar a agregação às liquidações de anos civis, pressupõe na anualização da liquidação do IVA.

Como se vê dos Mapas I e II anexos ao relatório da inspecção tributária, foram feitas correcções relativamente a cada um dos meses dos anos de 2000 e 2001, imputando-se a soma das diferenças mensais ao mês de Dezembro, de que resultou uma liquidação adicional anual. Pelo que acabou de se referir, não há impedimento legal ao apuramento do imposto em dívida através dessa forma.

3.3. Por fim, a recorrente não se conforma com a sentença recorrida na parte que não reconheceu existir a ilegalidade imputada às liquidações de juros compensatórios, continuando a defender que há falta de fundamentação por (i) não divisar o “percurso cognitivo ou aritmético” que conduziu ao seu cálculo, uma vez que, enquanto a liquidação do IVA do ano de 2001 é anual, a liquidação dos juros são mensais e (ii) porque nenhum “juízo de culpabilidade” da recorrente é aduzido no relatório de inspecção.

A sentença conheceu apenas deste último fundamento, mas em nenhum deles a recorrente tem razão.

As liquidações dos juros compensatórios nºs 04299618 a 04299628, de 14/9/2004, relativas ao ano de 2001, incidem sobre o montante de imposto em dívida em cada um dos meses desse ano e que consta do Mapa II anexo ao relatório. Apesar da liquidação adicional incidir sobre a soma das diferenças a favor do Estado detectadas em cada um dos meses desse ano, um contribuinte “normal ou razoável” não tem qualquer dificuldade em ajuizar a razão de ser do cálculo de tais juros. As liquidações expõem com suficiente clareza as normas e os motivos pelas quais são devidos os juros e o respectivo montante. Em cada uma das liquidações diz-se o seguinte: «*juros compensatórios liquidados nos termos dos artigos 89º do Código do IVA e 35º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo*», mencionando-se de seguida o imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juros, a taxa aplicável e o valor dos juros em dívida. Por conseguinte, na sua dimensão formal, tais liquidações contêm os elementos informativos capazes e suficientes para dar a conhecer o “iter cognoscitivo e valorativo” que esteve na base da decisão tomada pela administração fiscal.

Também não padece de qualquer censura o juízo que se faz na sentença sobre a imputabilidade dos juros à recorrente. Com efeito, como consta do relatório de inspecção, nos anos de 2000, 2001 e 2003 a recorrente calculou erradamente a percentagem de dedução mensal do IVA, erro só a ela imputado e que teve efeitos prejudiciais na esfera patrimonial do Estado, na medida em que permitiu deduzir mensalmente quantias superiores às legalmente devidas.

Da conjugação dos artigos 35º da LGT e do artigo 89º do CIVA (actual 96º) resulta que são pressupostos da liquidação de juros compensatórios: (i) a existência de um atraso na efectivação da liquidação; (ii) e a imputabilidade desse atraso à actuação do contribuinte.

A jurisprudência inclina-se maioritariamente para atribuir um carácter puramente civil à responsabilidade por juros compensatórios, o que pressupõe (i) a verificação de um nexo de causalidade adequada entre o retardamento da liquidação e a actuação do contribuinte; (ii) a formulação de um juízo de censura, a título de dolo ou de negligência, à sua actuação, consistindo a culpa na omissão reprovável de um dever de diligência que se afere em abstracto, segundo o critério do bom pai de família.

Ora, no caso concreto, o atraso na liquidação mensal do IVA resultou da aplicação defeituosa das regras do artigo 23º do CIVA que a recorrente fez nos anos de 2000, 2001 e 2002, errando no cálculo do pro rata e na utilização do método de afectação real. A recorrente admite tal erro, mas não fornece qualquer explicação para o mesmo, nem estando sequer demonstrado que o atraso se deveu a qualquer divergência com a administração tributária na interpretação e aplicação das normas daquele artigo. Não há assim qualquer elemento que possa desculpabilizar o erro e excluir o juízo de censurabilidade no seu cometimento. Ainda que se tivesse perante uma situação de desconhecimento ou imperfeito conhecimento da realidade ou da lei, do sujeito passivo de IVA espera-se sempre que actue com conhecimento das regras fiscais que lhe são aplicadas. E se tal não aconteceu, é porque há omissão da diligência exigível na preparação dos serviços da recorrente para autoliquidarem devidamente o imposto ou, em caso de dúvida, pedirem informações à administração fiscal sobre o método correcto de apurar

o imposto. O que não poderia fazer era deduzir mensalmente o imposto em quantia superior à devida, aguardando que algum dia a inspecção tributária detectasse o erro.

Conclui-se, pois, que não existe fundamento para afastar a imputabilidade do retardamento da liquidação à recorrente, pelo que devem ser considerados como verificados os pressupostos de aplicação de juros compensatórios consagrados no artigo 35º da LGT.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 08 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Casimiro Gonçalves* (voto a decisão com a declaração anexa) — *Ascensão Lopes*.

Declaração: No que respeita à questão da aplicação imediata do nº4 do artº 45º da LGT (na redacção introduzida pelo artº 43º da Lei nº32-B/2002, de 30/02) afigura-se-me que tal aplicação imediata resulta, desde logo, do disposto no artº 12º da LGT e no nº2 do artº12 do C. Civil, de acordo com a fundamentação constante do ac. do STA, de 07.09.2011, rec. nº 461/11 (entre muitos outros).

*Joaquim Casimiro Gonçalves.*

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Protecção jurídica - apoio judiciário. Deferimento tácito. Indeferimento expresso. Taxa de justiça inicial.*

### Sumário:

- I — Se a sentença se pronuncia e decide questão que o Tribunal foi chamado a resolver, então, independentemente de eventual erro de julgamento do decidido, não se verifica nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.*
- II — Perante revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede de oposição (processo onde o oponente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de concessão de apoio judiciário) aqui apenas se impunha notifica-lo para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do art. 24º — cfr. também o disposto no n.º 4 do art. 29º, ambos da Lei n.º 34/2004, de 29/7.*

Processo n.º 937/11-30.

Recorrente: Paulo Jorge Marques de Queirós Salcedas da Cunha.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. Paulo Jorge Marques de Queirós Salcedas da Cunha, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo Mmo. Juiz do TAF do Porto no processo de oposição por aquele deduzida contra a execução fiscal n.º 3352200401026666 do Serviço de Finanças Porto 1, julgou procedente a excepção dilatória inominada consubstanciada no não pagamento da taxa de justiça inicial e, em consequência, absolveu da instância a Fazenda Pública.

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

1ª. O oponente requereu a concessão do benefício de apoio judiciário ao Instituto de Segurança Social do Porto, IP, Centro Distrital do Porto (ISS, IP), em 14 de Janeiro de 2009.

2ª. Por ofício registado de 28.04.2009, foi notificado do duto despacho, de 12 de Março de 2009, que determina a junção aos autos do comprovativo do pagamento de taxa de justiça inicial.

3ª. Em 11 de Maio de 2009, o recorrente invoca - nos termos e para os efeitos do disposto no art. 25º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 34/2004, de 29.07 - perante o Tribunal, a formação de deferimento tácito do pedido de concessão de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social, IP.

4ª. Sobre este requerimento não recai nenhum despacho.

5ª. Só pelo ofício datado de 20 de Setembro de 2010 - mais de 1 ano volvido - o recorrente volta a ser notificado pelo Tribunal, desta vez para lhe comunicar o despacho de 14 de Setembro de 2010, que novamente ordena o pagamento da taxa de justiça inicial atento o indeferimento do pedido de apoio judiciário.

6ª. Com o sobredito despacho o recorrente é notificado do ofício n.º 132264, de 1 de Julho de 2010, do ISS, IP.

7ª. Com data de 24 de Setembro de 2010 - dentro do prazo legal, portanto -, o recorrente arguiu a nulidade (art. 16º) decorrente da falta de resposta ao seu requerimento de 11 de Maio de 2009.

8ª. Com excepção da douta pronúncia do Il. M.M.P, a que respondeu, o recorrente não voltou a ser notificado senão do despacho final, que pôs termo ao processo.

9ª. Ocorre, por conseguinte, omissão de pronúncia do Tribunal relativamente ao requerimento do recorrente, de 11 de Maio de 2009, em contravenção ao disposto no art. 125º, n.º 1, CPPT, omissão geradora de nulidade do despacho que põe fim ao processo.

Com efeito,

10ª. Diz a douta sentença que o impetrante (recorrente) não só não pagou a taxa quando do primeiro convite como recalcitrou quando novamente convidado, na sequência da junção aos autos de alegado despacho revogatório da Segurança Social (ISS, IP).

11ª. A verdade é que, de convite em convite para pagar a taxa de justiça, o Tribunal não chegou a pronunciar-se, nunca, sobre o pedido que o recorrente lhe dirigiu, em 11 de Maio de 2009, de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário.

12ª. E também nada disse - nova omissão de pronúncia - relativamente ao requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao ora recorrente.

13ª. Dois requerimentos, dois silêncios.

14ª. Não é verdadeira pronúncia sobre a questão a mera alusão feita, no despacho final, à questão do deferimento tácito invocado pelo oponente. Aí se diz, tão-somente, que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu. Lembra-se até, a propósito, o Acórdão TCAN, de 15.11.2007, rec. 00845/06.8BEPRT.

15ª. Há verdadeira omissão de pronúncia porque o M.mo Juiz a quo faz uma menção ao efeito jurídico decorrente da revogação administrativa do deferimento tácito - questão lateral e diversa, levada ao processo motu próprio -, mas não ataca a verdadeira questão levantada pelo recorrente.

16ª. O que o recorrente disse, e manteve na pronúncia efectuada na sequência da douta promoção do Senhor Procurador da República, é que uma vez devolvida a questão do deferimento tácito, em devido tempo, ao Tribunal, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair.

17ª. Sobre esta questão concreta, nada. Nem antes do despacho que pôs fim ao processo, nem no próprio despacho.

18ª. Caso se entenda que não há verdadeira omissão de pronúncia, e que ao menos no despacho final se conhece da invocada nulidade, então haverá, pelo menos, erro de julgamento.

19ª. Isto porque efectivamente houve deferimento tácito da pretensão do oponente e o ISS, IP já não o podia revogar.

20ª. O acto do ISS, IP é nulo, por usurpação de poder judicial - cfr. art. 133º, n.º 2, alínea a), do Código do Procedimento Administrativo.

21ª. Com efeito, estando a questão da formação do deferimento tácito devolvida ao Tribunal - e a lei permite-o, excepcionalmente, neste caso (cfr. art. 25º da Lei n.º 34/2004) - cessa no ISS, IP o poder de praticar validamente qualquer acto susceptível de interferir na definição jurídica de uma matéria que está sob apreciação jurisdicional.

22ª. É intenção da lei, na norma legal vinda de referir, que o Tribunal aprecie, por si mesmo, a questão do deferimento tácito, justamente para evitar demoras abusivas dos serviços do Estado e para não criar uma relação de dependência ou subalternidade do poder judicial relativamente ao poder executivo, e (não temos dúvidas) como garantia de um efectivo acesso ao direito e aos tribunais.

23ª. Assim, se o Tribunal podia conhecer a questão, e se a deveria ter conhecido em sentido favorável ao aqui recorrente, então errou quando decidiu (suposto que não omitiu a respeito, o que não concedemos) em sentido negativo por causa de um acto posterior do ISS, IP... absolutamente irrelevante porque praticado mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão em Tribunal.

24ª. No limite, o entendimento seguido pelo Tribunal recorrido levar-nos-ia a este absurdo: o Tribunal julgava o pedido deferido tacitamente (pois tinha poderes para isso); passado mais de 1 ano a Segurança Social revogava o acto, e o Tribunal teria de acatar esse entendimento administrativo, de sentido contrário a prévia pronúncia judicial que, além de pretérita, estaria coberta pelo caso julgado.



25ª. Por este exemplo, com valor heurístico para o caso vertente, talvez se entenda melhor o raciocínio do recorrente quando afirma a nulidade do acto revogatório com fundamento na usurpação de poder judicial, pelo menos a partir do momento em que a questão é devolvida ao Tribunal e entra nos seus poderes de cognição.

26ª. No caso dos presentes autos, é inegável que a pronúncia administrativa ocorre mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão no tribunal recorrido.

27ª. Não é só a prevalência das decisões judiciais que está aqui em causa. É também o seu prestígio: mal fora que o Tribunal tivesse decidido no sentido do deferimento e viesse, mais de 1 ano volvido, a Segurança Social revogar o acto tácito, contra o judicialmente decidido. Esse acto a lei comina-o com a nulidade - 133º, n.º 2, alínea a) do CPA (usurpação de poder).

28ª. Em resumo, o deferimento tácito implica o deferimento do pedido de apoio judiciário, sendo irrelevantes as pronúncias ulteriores, qualquer que seja o seu sentido, modificativo ou extintivo - cfr. a boa jurisprudência plasmada no Ac. TRL, de 12.06.2007, proferido no processo n.º 428/2007-1, perfeitamente transportável, sem engulhos, para a jurisdição administrativa, por ser idêntica a questão nele tratada. Neste recurso jurisdicional, tal como no caso do acórdão da Relação de Lisboa, o recorrente invocou a formação do deferimento tácito muito antes do momento em que poderia eventualmente impugnar graciosamente o acto denegatório/revogatório da sua pretensão deduzida perante os serviços da Administração Pública.

29ª. A decisão recorrida, salvo melhor opinião, viola o n.º 1 e n.º 2 do art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, o art. 133º, n.º 2, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo - na medida em que a revogação, em sede administrativa é nula -, e viola, principalmente, o invocado art. 288º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi art. 2º do CPPT.

Termina pedindo que se declare nula a sentença, por omissão de pronúncia ou, quando assim não se entenda, a mesma seja revogada, com fundamento em erro de direito, e seja ordenado que os autos prossigam os trâmites normais, com apoio judiciário, na modalidade de dispensa da taxa de justiça e demais encargos do processo.

1.3. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.4. O MP diz aderir ao sentido do Parecer emitido pelo MP em 1ª instância, constante de fls. 62/63.

1.5. Corridos os Vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

2. A sentença recorrida fixou a factualidade seguinte, que teve como relevante para a apreciação da excepção suscitada:

a) Em 20.01.2009, foi pelo ora oponente, PAULO JORGE MARQUES DE QUEIRÓS SALCEDAS DA CUNHA deduzida a presente Oposição judicial contra o processo executivo nº3352200401026666 e Aps., instaurado originariamente contra a sociedade “Ourivesaria Santa Clara, Lda.” e contra ele revertido para cobrança coerciva de dívida tributária emergente de IVA no valor global de € 46.689,60, a correr termos no Serviço de Finanças de Porto I (cfr. informações oficiais a fls. 33 e 34 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

b) O ora oponente juntou, a fls. 8 a 10, o documento comprovativo do pedido de protecção jurídica, na modalidade de dispensa de Taxa de Justiça e demais encargos relativos à presente Oposição;

c) Conforme informação e despacho de fls. 50 a 54 dos presentes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, foi indeferido o pedido de protecção jurídica apresentado pelo Oponente;

d) Pelos despachos de fls. 35 e 55, foi o impetrante expressamente convidado a juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do apoio judiciário pelo mesmo requerido;

e) O oponente foi notificado dos despachos de fls. 35 e 55 pelos ofícios datados de 28.04.2009 e de 20.09.2010, remetidos via postal sob registo (cfr. fls. 36 e 56, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

3.1. Com base nesta factualidade, a sentença absolveu da instância a Fazenda Pública, por considerar procedente a excepção dilatória inominada que havia sido suscitada pelo MP, emergente da falta de pagamento da taxa de justiça inicial ou da junção aos autos do comprovativo da concessão do apoio judiciário requerido pelo oponente.

Para tanto, a decisão recorrida considera o seguinte:

- nos termos do n.º 3 do art. 467º do CPC o autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do benefício do apoio judiciário, na modalidade de dispensa total ou parcial do mesmo;

- não tendo o oponente junto tais comprovativos aquando da dedução da presente oposição, foi expressamente convidado para o efeito mas não o fez nem quando foi inicialmente convidado a fazê-lo pelo Tribunal nem quando, após ter sido junta aos autos a decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário em causa, foi de novo convidado para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial.

- o oponente justificou a sua inércia, invocando para o efeito o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica apresentado perante a Segurança Social. Porém, como é pacífico e vem sendo doutrinário e jurisprudencialmente defendido, o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente. O que efectivamente ocorreu “in casu”, pelo que sobre o interessado, recaía a obrigação de dar cumprimento ao então ordenado pelo Tribunal, por duas vezes, no que concerne ao pagamento da taxa de justiça inicial.

- acresce que, não tendo impugnado judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de protecção jurídica, nos termos do art. 27º da Lei n.º 34/2004, de 29/7, vigente à data, não pode, agora, em sede de oposição pretender ver apreciado tal acto, uma vez que não é a oposição o meio processual idóneo para obter tal desiderato.

- a falta do pagamento da taxa de justiça inicial implica a procedência da excepção dilatória inominada suscitada, impondo-se, assim, absolver a Fazenda Pública da presente instância.

3.2.1. Discordando, o recorrente começa (nas Conclusões 1ª a 17ª) por alegar a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, dado que apesar de ter invocado (no requerimento de 11/5/2009) a formação de acto tácito de deferimento do pedido de concessão de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social. IP., nenhum despacho recaiu sobre tal questão [sendo que quando pelo ofício de 20/9/2010 voltou a ser notificado (conforme despacho de 14/9/2010) para o pagamento da taxa de justiça inicial, dado o indeferimento do pedido de apoio judiciário, de novo suscitou (por requerimento de 24/9/2010), a falta de resposta ao anterior requerimento de 11/5/2009) mas não voltou a ser notificado senão do despacho final, que pôs termo ao processo].

Por isso, no entendimento do recorrente, o Tribunal não chegou a pronunciar-se sobre o pedido constante do requerimento de 11/5/2009 (de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário), nem igualmente se pronunciou sobre o requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao recorrente, sendo que não é verdadeira pronúncia sobre a questão a mera alusão feita, no despacho final, à questão do deferimento tácito invocado, pois que aí se diz apenas que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu.

Daí que se verifique verdadeira omissão de pronúncia porque a decisão recorrida, embora aluda ao efeito jurídico decorrente da revogação administrativa do deferimento tácito, não ataca a verdadeira questão suscitada pelo recorrente: é que uma vez devolvida a questão do deferimento tácito, em devido tempo, ao Tribunal, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair.

3.2.2. Nas Conclusões 18ª a 29ª o recorrente alega, ainda, que, caso não proceda esta alegação de omissão de pronúncia, a decisão sofre de erro de julgamento, dado que, tendo havido deferimento tácito da pretensão do oponente, o ISS, IP., já não o podia revogar, sendo esse acto de revogação nulo, por usurpação de poder judicial - art. 133º, n.º 2, alínea a), do CPA.

É que, estando a questão da formação do deferimento tácito devolvida ao Tribunal - e a lei permite-o, excepcionalmente, neste caso (cfr. art. 25º da Lei n.º 34/2004) - cessa no ISS, IP., o poder de praticar validamente qualquer acto susceptível de interferir na definição jurídica de uma matéria que está sob apreciação jurisdicional.

E se o Tribunal podia conhecer a questão, e se a deveria ter conhecido em sentido favorável ao recorrente, então errou quando decidiu em sentido negativo por causa de um acto posterior do ISS, IP., absolutamente irrelevante porque praticado mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão em Tribunal.

Daí a violação do disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 25º da Lei 34/2004, de 29/7, na alínea a) do n.º 2 do art. 133º do CPA e na alínea e) do art. 288º do CPC, ex vi do art. 2º do CPPT.

3.3. As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorre a invocada nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, e, caso assim não se entenda, se ocorre o também apontado erro de julgamento. Vejamos.

4.1. Diga-se, antes de mais, que não estamos, no caso, perante uma impugnação deduzida contra o “despacho de indeferimento de apoio judiciário”, pelo que não se coloca a questão da admissibilidade do recurso da presente decisão judicial. (1)

Assim:

#### 4.2. Quanto à nulidade por omissão de pronúncia (Conclusões 1ª a 17ª).

4.2.1. Prevista no n.º 1 do 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 do CPC, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

No caso, o recorrente substancia a nulidade por omissão de pronúncia no entendimento de que a decisão não se pronunciou, nem sobre o pedido que anteriormente formulara, no sentido de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário, nem sobre o requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao recorrente.

Sendo que não é verdadeira pronúncia sobre tais questões a afirmação de que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu.

4.2.2. Mas, a nosso ver e salvo o devido respeito, não pode ser acolhida a arguição da nulidade em questão.

Esta nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, só existe 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, 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 (cfr. citado n.º 2 do art. 660º do CPC).

Ora, no caso dos autos, a decisão recorrida logo no respectivo Relatório exara o seguinte:

*«Notificado o Oponente para juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do apoio judiciário requerido, aquele limitou-se a invocar o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica que apresentara junto da entidade competente.*

*Oficiado o Instituto de Segurança Social, I.P. para vir aos autos esclarecer o sentido da decisão que recaiu sobre o pedido de protecção jurídica apresentado pelo Oponente, veio informar, a fls. 51 a 54, ter sido aquele indeferido, juntando documento comprovativo, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.*

*Notificado o Oponente, com cópia de fls. 51 a 54, para, em dez dias, vir aos autos juntar o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, sob cominação legal, aquele reiterou a invocação do deferimento tácito do pedido de protecção jurídica que formulara perante o ISS, IP. (...)*»

E já em sede de fundamentação de direito, exara:

*«Impendendo sobre o impetrante a obrigação de proceder à junção, aquando da interposição da presente Oposição, do comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão de apoio judiciário requerido, não o tendo feito, foi aquele expressamente convidado para o efeito.*

*Todavia, o impetrante não só não o fez aquando do primeiro convite feito pelo Tribunal, como, reiterou a postura quando, após ter sido junta aos autos a decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário em causa, foi novamente convidado para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial.*

*O oponente justificou a sua inércia, invocando para o efeito o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica apresentado perante a Segurança Social.*

*Como é pacífico e vem sendo doutrinal e jurisprudencialmente defendido (...) o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente (...).*

*O que efectivamente ocorreu “in casu”, pelo que sobre o interessado, recaía a obrigação de dar cumprimento ao então ordenado pelo Tribunal, por duas vezes, no que concerne ao pagamento da taxa de justiça inicial.*

*Acresce que, não tendo o Oponente impugnado judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de protecção jurídica, nos termos do artigo 27º da Lei nº34/2004, de 29 de Julho, vigente à data, não pode, agora, em sede de oposição pretender ver apreciado tal acto, uma vez que não é a Oposição o meio processual idóneo para obter tal desiderato.»*

Daqui resulta, pois, a nosso ver, que a decisão recorrida apreciou concretamente a questão que fora suscitada pelo recorrente, decidindo-a no sentido de que «o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente» e que, conseqüentemente, resultando da factualidade provada nos autos a falta do pagamento da taxa de justiça inicial, tal implica a procedência da excepção dilatória inominada suscitada e a absolvição da Fazenda Pública da presente instância.

Ou seja, em face da alegação do recorrente (de que, tendo sido devolvida ao Tribunal a questão do deferimento tácito, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair), a decisão recorrida considerou, por um lado, que tal acto (tácito) de deferimento pode ser revogado por acto expresso de indeferimento, por parte da entidade administrativa competente e que, no caso, tal sucedeu e, por outro lado, que não tendo sido impugnada judicialmente a decisão de indeferimento (expresso) do pedido de protecção jurídica, não pode, nesta sede de oposição à execução fiscal, o oponente pretender ver apreciado esse acto, por a oposição não ser o meio processual idóneo para obter tal desiderato.

E esta pronúncia, nos termos que ficaram expressos, tem-se como suficiente e legal para efeitos das exigências decorrentes da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

Independentemente, portanto, da bondade do assim decidido (questão que se subsume já a eventual erro de julgamento e não à nulidade por omissão de pronúncia) improcede, pelo exposto, a nulidade invocada.

#### 4.3. Quanto à questão do invocado erro de julgamento (Conclusões 18ª a 29ª).

Como se disse, o recorrente entende que, por ter havido deferimento tácito, o ISS, IP., já não podia indeferir expressamente o pedido de apoio judiciário, sendo o acto de revogação (do acto tácito) nulo, por usurpação de poder judicial - art. 133º, n.º 2, alínea a), do CPA.

Vejamos.

4.3.1. Dispõe o art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29/7:

«1 - O prazo para a conclusão do procedimento administrativo e decisão sobre o pedido de protecção jurídica é de 30 dias (...).

2 - Decorrido o prazo referido no número anterior sem que tenha sido proferida uma decisão, considera-se tacitamente deferido e concedido o pedido de protecção jurídica.

3 - No caso previsto no número anterior é suficiente a menção em tribunal da formação do acto tácito (...)

4.3.2. Confrontando o disposto neste normativo com o regime previsto no CPA para os actos tácitos, decorre, desde logo, uma especialidade face ao regime regra constante deste último compêndio: este fixa, como regime regra, o prazo de 90 dias para prolação de decisão do procedimento administrativo e para a consequente presunção do deferimento (n.º 2 do art. 108º do CPA) ou do indeferimento (art. 109º do CPA) tácito, caso não tenha sido proferida decisão naquele prazo.

Mas, para além desta especialidade quanto ao prazo em que se pode formar o deferimento tácito relativamente ao pedido de apoio judiciário, nenhum outro regime especial resulta da Lei n.º 34/2004 que, nesta matéria, afaste as demais regras previstas no CPA. Nomeadamente as que prevêm a possibilidade de prolação de acto expresso de indeferimento por parte da entidade administrativa sobre a pretensão formulada pelo interessado, revogando o deferimento tácito (cfr. arts. 135º, 136º, 138º, 139º, 140º, 141º, 142º, 143º, 144º, 145º todos do CPA), aplicáveis por força do disposto no art. 37º da Lei n.º 34/04.

Como apontam Mário Esteves de Oliveira et alínea (Código do Procedimento Administrativo, Anotado, Vol. I, Almedina, 1993, comentário X ao art. 108º, p. 556) o interessado pode «exigir do órgão requerido - e de terceiros - o respeito pelo acto tácito praticado ou produzido, ou seja, os efeitos jurídicos consequentes dessa aprovação ou autorização: (...) Por outro lado, se o órgão requerido quiser indeferir a pretensão formulada, depois de decorrido o prazo do n.º 2, tal acto é uma revogação de um anterior acto (tácito) constitutivo - pelo menos, nos casos de procedimentos particulares -, só podendo, portanto, ocorrer com fundamento em ilegalidade e dentro do prazo previsto por lei para o efeito.»

Volvendo aos autos, foi isso precisamente que sucedeu: o ISS, IP., procedeu à revogação expressa da pretensão (pedido de protecção jurídica) que o recorrente havia formulado.

Ora, a revogação de actos administrativos é, aliás, permitida nos termos dos arts. 140º e 141º do CPA, sendo que mesmo os actos revogatórios de actos constitutivos de direitos são válidos, desde que proferidos dentro do prazo de um ano e com fundamento em ilegalidade, acrescentando, ainda, no caso, que também o disposto no n.º 3 do art. 10º e no art. 26º da Lei 34/2004, apontam para a possibilidade dessa revogação.

Em suma, tendo sido proferido acto expresso de indeferimento do pedido de apoio judiciário, o acto tácito de deferimento deixou de ser invocável, por ter desaparecido da ordem jurídica, subsistindo apenas o acto expresso de indeferimento [daí que seja também irrelevante, para o caso, a questão de saber se chegou, ou não, a formar-se o acto tácito de deferimento (veja-se que na comunicação remetida pelo ISS, IP., de 10/5/2010 – fls. 39 a 41 – se refere que «O prazo de produção do deferimento tácito do pedido ... encontra-se suspenso, nos termos do n.º 3 do art. 1º da Portaria n.º 1085-A/2004, de 31 de Agosto»], norma regulamentar que o oponente alega, aliás, ter sido revogada – cfr. requerimento de fls. 47)].

O que, no entanto, não significa que este acto expresso não possa ser ilegal e que, portanto, o acto tácito esteja afastado definitivamente da ordem jurídica.

Todavia, se, por assim o entender, o interessado (no caso o oponente) pretendesse anular este acto de indeferimento expresso, deveria, então, tê-lo impugnado, em sede própria (e não na presente oposição, como bem se diz na decisão recorrida), invocando a respectiva invalidade, nomeadamente, se fosse esse o caso, por ter sido proferido para além do prazo de um ano ou por não se verificar a ilegalidade imputada ao acto revogado.

Daí que, ao contrário do alegado pelo recorrente (cfr. Conclusões 20ª e 21ª) também não possa, neste âmbito, invocar-se vício de nulidade (por usurpação de poder judicial – alínea a) do n.º 2 do art. 133º do CPA) ao acto expresso de indeferimento praticado pelo ISS, IP. Por um lado, a questão da formação do deferimento tácito não estava devolvida ao tribunal e, por outro lado, perante a revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente o anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede da presente oposição (processo onde o recorrente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de

concessão de apoio judiciário – cfr. n.º 2 do art. 24º da Lei n.º 34/2004, de 29/7 e o n.º 3 do art. 467º do CPC) aqui apenas se impunha notificar o recorrente para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do mesmo art. 24º – cfr. também o disposto no n.º 4 do art. 29º da mesma Lei.

Neste contexto e dado que, como vem provado, o recorrente/oponente não pagou, depois de notificado, a taxa de justiça inicial devida e cujo pagamento deveria ter sido efectuado no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário que formulara (cfr. o n.º 3 do art. 24º da citada Lei n.º 34/2004, de 29/7 e o n.º 5 do art. 467º do CPC), a decisão recorrida, ao julgar procedente a excepção dilatória inominada suscitada pelo MP e ao, conseqüentemente, determinar a absolvição da Fazenda Pública da presente instância, à luz do disposto na alínea e) do art. 288º e no n.º 5 do citado art. 467º, ambos do CPC, decidiu de acordo com a lei aplicável e não enferma, portanto, do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa.

Improcedem, pois, todas as Conclusões do recurso.

#### DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) (No sentido de que à luz do disposto nos arts. 28º e 29º da Lei n.º 34/2004, de 29/7 (na redacção originária, ou seja, antes de ter sido aditado, pela Lei n.º 47/07, de 28/8, o actual n.º 5 daquele art. 28º, que estabelece que é irrecorrível a decisão proferida pelo tribunal sobre a impugnação do pedido de protecção jurídica, cfr. o ac. deste STA, de 16/4/2008, rec. n.º 01067/07.)

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Reversão da execução. Oposição à execução. Impugnação judicial. Erro na forma de processo. Convolação.*

### Sumário:

- I — É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação Graciosa prevista no artº 68º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão contra si.*
- II — Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, e tendo sido conhecida na 1ª instância a questão suscitada da caducidade do direito de liquidar os tributos, aceite como fundamento adequado, não é possível a convolação para oposição “ficando sem efeito” os pedidos que seriam próprios desta forma de processo.*

Processo n.º 980/11-30.

Recorrente: Maria Fernanda Leitoa Cabedal Venâncio.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

**Maria Fernanda Leitoa Cabedal Venâncio**, com os sinais dos autos, notificada do indeferimento do Recurso Hierárquico (RH), na sequência do indeferimento da Reclamação Graciosa (RG) em que pretendeu a anulação dos despachos de reversão bem como a ilegalidade das liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 2003, 2004 e 2005, no âmbito dos processos de execução fiscal (PEF) n.ºs 1929200701031902, 1929200701025775 e 1929200701032976, em que é devedora originária a “Cervejaria Snack-bar, O Gaveto”, Lda”, veio interpor a presente impugnação, alegando, em síntese, a invalidade do despacho de indeferimento do RH, por haver falta de fundamentação dos despachos de reversão, (por não ter sido gerente de facto e esta gerência se não presumir, competindo o ónus à AT), bem como a caducidade do direito de liquidação do IRC de 2003, 2004 e 2005, por o prazo ser de 3 e 4 anos, não lhe tendo sido notificadas as liquidações, «apesar de, porventura, terem sido notificados ao devedor originário - nos termos do artigo 45 n.º 1 e 2 da LGT»; e culminou pedindo a anulação do despacho que ordenou a reversão e a caducidade do direito a liquidar, cfr. douda p.i de fls. 5/ss.

O Tribunal de 1ª Instância julgou improcedente a presente impugnação, não operou a convalidação para oposição e julgou não caducado o direito de liquidar da AT, mantendo os actos impugnados na Ordem jurídica, no que respeita à ora impugnante.

Reagiu esta com o presente recurso para este STA com as seguintes **conclusões:**

Nestes termos, considerado o alegado, como que doutamente será suprido por V. Ex.s,

Deve a Sentença recorrida ser parcialmente revogada na parte em que afirma não poder conhecer, porquanto

A) A recorrente agiu em conformidade com a Lei, ao apresentar a Reclamação Graciosa, Recurso Hierárquico e Impugnação Judicial do despacho que ordena a reversão contra si, como o meio próprio para fazer valer a legalidade da sua posição bem como a sua razão face à Lei.

B) Deve ser decretada a anulação do acto administrativo que ordenou a reversão contra a recorrente, seja por falta ou insuficiência de fundamentação, seja por desvio de poder, seja por *erro-vicio*, vicio este do acto administrativo supra, o que também implicará a anulação do processado (citação por reversão).

C) Ou ainda reconhecer-se que a citação por reversão enferma de manifesto abuso de direito, em violação de lei, cuja consequência deverá ser o decretar a anulação do acto.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Mº Pº junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

“1.A sentença impugnada foi proferida na sequência de impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, com um duplo objecto:

-despacho de reversão proferido em processo de execução fiscal

-liquidações adicionais de IRC (exercícios de 2003,2004 e 2005)

**Não tendo sido impugnada nas conclusões do recurso, a decisão declaratória da inexistência de caducidade do direito de liquidação adicional do imposto, constante da parte dispositiva da sentença, transitou em julgado (art. 684º n.ºs 2/3 CPC/art. 2º alínea e) CPPT)**

2.Segundo entendimento de doutrina qualificada e jurisprudência consolidada o meio processual adequado para a discussão da legalidade do acto de reversão (no caso concreto com fundamento na inexistência dos pressupostos substantivos da responsabilidade subsidiária) é a oposição à execução fiscal, de preferência à reclamação contra actos do órgão da execução fiscal, nunca a impugnação judicial (art 204º n.º1 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 nº711/08;27.05.2009 processo n.º 448/09;28.10.2009 processo nº578/09)

3.No processo judicial tributário o tribunal deve conhecer officiosamente da nulidade consubstanciada no erro na forma de processo, operando a convalidação para a forma de processo legalmente adequada (arts.199º e 202ºCPC;art.97º n.º3 LGT e art.98º n.º4 CPPT; Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 5ª edição 2006 Volume I p.690) A convalidação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na economia processual.

No caso concreto a convalidação para o meio processual idóneo está prejudicada pela intempestividade da petição, considerando:

**a)** a citação da recorrente em 16.04.2009,mediante a qual tomou conhecimento do despacho de reversão (probatório alínea G))

**b)** a apresentação da petição em 30.09.2009,após o decurso do prazo legal de 30 dias para dedução de oposição à execução (art.203º n.º1 alínea a) CPPT)

Igualmente obsta à convalidação a formulação de pedido de declaração de caducidade do direito de liquidação, implicando a apreciação de questão inscrita no domínio da legalidade do acto de liquidação, para o qual foi utilizado o meio processual adequado da impugnação judicial (arts 97º n.º1 alínea a) e 99º CPPT)

4. A nulidade da citação, como consequência de vícios específicos do acto administrativo, deve ser arguida no processo de execução fiscal, sendo eventual decisão desfavorável passível de reclamação para o tribunal tributário (art.276º CPPT), segundo entendimento plasmado em jurisprudência pacífica

A nulidade da citação, enquanto acto consequente de decisão de reversão anulada, (como deve ser interpretado o pedido formulado na conclusão C), deveria ter sido apreciada no meio processual adequado para a discussão da legalidade do acto de reversão que a recorrente não utilizou -oposição à execução fiscal (art.133º n.º2 alínea i) CPA)

**CONCLUSÃO**

**O recurso não merece provimento.**

A decisão impugnada (determinada pelo erro na forma de processo) deve ser confirmada”.

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

A decisão recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto com a respectiva fundamentação:

“Atentos a prova dos autos, dou por provados os seguintes factos, com interesse para a decisão:

A) A Administração Tributária (AT) procedeu a uma acção inspectiva (de ora avante, inspecção) à ora devedora originária, “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda”, com o NIPC 502.588.039, com o CAE: 55301, com sede na Rua da Fonte Quente S/N R/C, Alferrarede, Abrantes, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI200601020, de 03/08/2006, --notificada à inspeccionada em 03/10/2006- fls. 113 e 117— na sequência do processo de consulta e recolha de elementos credenciado pelo Despacho n.º DI200600825 de 19/04/2006, inspecção que teve âmbito parcial e natureza externa, incidindo sobre o IRC e IVA dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, tendo o relatório sido assinado 20/11/2006 (fls. 87 da RG) e homologado por despacho de fls. 48, da RG, de 24/11/2006, tendo recorrido a métodos indirectos para determinação da matéria tributável, cfr. relatório fls. 50 a 104, e anexos de fls. 105/ss, do anexo de RG;

B) O projecto de conclusões do referido relatório da inspecção foi notificado à sociedade, ora devedora originária pelo ofício 10772, de 19/10/2006, a fls. 107 da RG, tendo exercido o direito de audição, e, tendo o relatório final sido notificado à mesma pelo ofício 11987 de 27/11/2006 (fls. 110, da RG) no qual constava a fixação da matéria tributável em IRC, por métodos indirectos, para os anos 2003, 2004 e 2005, notificação que foi conseguida em 30/11/2006, cfr. fls. 111 e 112 da RG, AR e «RM158195039PT» do CTT, a fls. 112 da RG;

C) Na sequência da inspecção e das correcções referidas, a AT emitiu as liquidações de IRC:

**Ano 2003:** a liquidação n.º 2007 8310014132 (fls. 32 a 33 da RG), emitida em 19/06/2007; no valor de € 40.586,71 (fls. 36, da RG); a liquidação dos juros compensatórios 200771364, no valor de € 4.034,20 (fls. 36, da RG); e, não tendo sido regularizadas, foi passada a certidão de dívida n.º 2007588703 e deu origem ao PEF n.º 1929200701031902 (fls. 36, e 116, da RG);

**Ano 2004:** a liquidação n.º 20078310012091 (fls. 44 a 45, da RG), emitida em 11/07/2007, no valor de €38.148,81 (fls. 45, da RG); a liquidação de juros compensatórios 2007695195, no valor de €774,00 (fls. 45, da RG); e não tendo sidas regularizadas, foi emitida a certidão de dívida n.º 2007660975 e deu origem ao PEF n.º 1929200701025775 (fls. 43 e 116 da RG);

**Ano 2005:** a liquidação n.º 20078310002307 (fls. 40 a 41, da RG), emitida em 17/04/2007, no valor de €32.158,37 (fls. 41, da RG); a liquidação de juros compensatórios 200744395, no valor de € 2.089,16 (fls. 41, da RG); e, não tendo sido regularizadas, foi emitida a certidão de dívida n.º 2007461194 e deu origem ao PEF n.º 1929200701032976 (fls. 47 e 116, da RG);

D) Na sequência da mesma inspecção, das correcções referidas e da matéria em tributária fixada, a AT apurou as faltas de IVA de:

**Ano 2003:** € 14.758,80; **Ano 2004:** €15.348,13; e **Ano 2005:** € 17.412,12; cfr. relatório e notificação de fls. 110, da RG;

E) «Nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, o gerente de direito e de facto do sujeito passivo foi o Sr. Luís Manuel dos Santos Venâncio, contribuinte n.º ... (...)» - relatório fls. 52 e 117 da RG;

F) As liquidações referidas foram notificadas à “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda”, “sujeito passivo inspeccionado”, sendo:

--tendo a nota de cobrança da liquidação do ano 2003, a data de registo de **22/06/2007** (fls. 120 e 31 e 32/ss, 38, da RG);

--tendo a nota de cobrança da liquidação do ano 2004, a data de registo de **23/04/2007** (fls. 120 e 38,42, da RG); e

--tendo a nota de cobrança da liquidação do ano 2005, a data de registo de **17/07/2007** (fls. 120 e 34 e 46, da RG);

G) Por despachos de 15/04/2009, nos PEF n.ºs 1929200701031902 (fls. 12, RG), 1929200701025775 (fls. 18, da RG) e 1929200701032976 (fls. 24, da RG), a AT reverteu as execuções contra Maria Fernanda Leitoa Cabedal Venâncio, NIF ... e marido Luís Manuel dos Santos Venâncio, NIF ..., tendo aquela sido citada das reversões em **16/04/2009**, cfr. ofícios, registos e A/R dos CTT (assinados pelo referido marido), de fls. 9 a 11, 13 e 14 (advertência para citação em pessoa diversa), 15 a 17, 19 (advertência para citação em pessoa diversa), 20 a 22 e 23 (advertência para citação em pessoa diversa), todas as fls. da RG;

H) Em 15/05/2009, a ora impugnante interpôs Reclamação Graciosa (RG), nos referidos PEF n.ºs 1929200701031902, (fls. 2/ss, RG), 1929200701025775 (fls. 4/ss, da RG) e 1929200701032976 (fls. 6/ss, da RG), contra os respectivos e referidos despachos de reversão, alegando que “As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal,(...)”, nos termos do artigo 22-4, da LGT e que os respectivos IRC de 2003, 2004 e 2005, caducaram em relação à reclamante;

I) Pelo ofício 1788 de 24/07/2009, a ora impugnante foi notificada do projecto de indeferimento da RG, em sede de audição prévia, do qual se transcreve a seguinte passagem «(...)os termos legais.» — n.º 4 do artigo 22º da Lei Geral Tributaria.

4.1.Nos termos do previsto no normativo legal supra citado, os responsáveis solidários ou subsidiários podem reclamar os actos tributários, o mesmo é dizer as liquidações do tributo em causa com vista à anulação total ou parcial, cuja responsabilidade lhes for atribuída, nos mesmos termos do devedor

principal, no caso vertente do sujeito passivo “cervejaria Snack Bar O Gaveto”. NIPC 502.588.039”.  
4.2. Do articulado que constitui a Reclamação Graciosa, bem como das alegações prestadas no âmbito do direito de audição, não se poderá concluir, pelo menos de forma clara, que o objecto deste processo gracioso tenha como principal escopo a contestação da dívida exequenda, ou o acto tributário que lhe deu origem com a nuance caducidade das referidas liquidações, (...), **mas sim o acto de reversão praticado pelo órgão de execução fiscal**, porquanto é alegado (...), cfr. despacho, ofício e registo de fls. 116 a 126 da RG;

J) A impugnante exerceu o direito de audição prévia acabado de referir, a fls. 127/ss, da RG, alegando, entre o mais, que “Não está demonstrado que o (a) ora reclamante, ou o outro sócio, tenham tido conhecimento nos termos legais da notificação inicial do relatório inspectivo, ou que alguma vez tenha sido citado (a)”, a caducidade e o acto de indeferimento da RG;

K) Em 24/08/2009, a AT proferiu despacho de indeferimento da RG e procedeu à sua comunicação (fls. 131 a 135, da RG);

L) Em 31/07/2009, a ora impugnante e supra referido marido requereram a sua coligação, nos supra referidos PEF 1929200701031902, 1929200701025775 e 1929200701032976, o que foi indeferido por despacho de 24/08/2009, fls. 137 a 141, da RG;

M) Em 30/09/2009, a ora impugnante interpôs Recurso Hierárquico (RH) cfr. requerimento de fls. 3/, do RH, alegando que, tendo sido «citada por reversão, apresentou Reclamação Graciosa (...) na convicção que poderia sempre recorrer aos meios gratuitos para fazer valer que presume ser o seu direito, e como refere expressamente a citação (...) até porque (...) e “O procedimento de reclamação graciosa, visa apenas a impugnação de actos tributários, que, para este efeito serão apenas os actos de liquidação dos tributos (...)” e a caducidade do IRC de 2003, 2004 e 2005, defendendo a “anulabilidade o despacho que ordena citação por reversão por violação expressa do artigo 24º n. 1 da LGT, por a recorrente ter sido apenas gerente de direito, não de facto, e (...)” — fls. 6 e 7 do RH;

N) Em 28/05/2010, foi proferido despacho de indeferimento do RH, notificado á ora impugnante em 01/07/2010, cfr. 23 a 35 do RH;

O) A presente impugnação deu entrada em 30/09/2010, cfr. fls. 5.

Factos não provados:

Com interesse para a decisão não se provaram outros factos além dos fixados.

Motivação:

O tribunal fundou a sua convicção na análise crítica dos documentos referidos em cada um dos pontos antecedentes, no alegado pelas partes e nas regras da experiência comum da vida”.

### 3- DO DIREITO:

Para julgar improcedente a impugnação considerou a decisão recorrida o seguinte, destacando-se os trechos mais significativos:

**“(...) Como resulta da análise da douda p.i., a impugnante vem na sequência da RH e do RH atacar a validade do despacho de reversão da dívida da devedora originária contra si, por nunca ter exercido a gerência de facto, e, bem assim, invocar a caducidade do direito de liquidação por banda da AT, dado ter havido recurso a métodos indirectos (na inspecção realizada) e, contando o prazo, o IRC de 2003, 2004 e 2005, tal direito já está caducado, depreendendo-se, num apreciável esforço, que se refere à data da citação da reversão, pois conclui com a referência «apesar de, porventura, terem sido notificados ao devedor originário».**

Para reagir contra o acto de reversão, a ora reclamante teria de socorrer-se do processo de oposição, a instaurar no prazo de 30 dias, a contar da citação da reversão, ou não tendo havido, da primeira penhora, nos termos do artigo 203, do CPPT, com fundamento na ilegitimidade, falta de pressupostos, fundamentação, ou outro nos termos do artigo 204, do CPPT.

O processo de impugnação visa discutir a legalidade da dívida tributária, do acto tributário, *maxime*, de liquidação, nos termos do artigo 99/ss, do CPPT. Quanto às dívidas de imposto, o processo próprio seria, pois, o processo de impugnação. Que é o presentemente instaurado.

E como é referido na RG e no RH, nos termos do artigo 22-4, da LGT, a ora impugnante como devedora subsidiária revertida, tinha o direito de usar dos meios facultados ao devedor principal. Quanto a isso, não há dúvidas.

O problema é que competia à impugnante usar esses meios de defesa, de acordo com a respectiva forma de processo e os respectivos fundamentos, não podendo, assim, usar fundamentos típicos de uma forma de processo noutra forma de processo. Podia usar dos meios concedidos à devedora originária, mas, nos termos prescritos na lei para a mesma devedora e não de forma discricionária.

Os fundamentos invocados na douda petição não constituem fundamento de impugnação judicial, e, antes constituem fundamento de oposição à execução, salvo o que se dirá quanto à caducidade. Na verdade, quanto ao despacho de reversão, como acima se disse, o processo, o prazo e os fundamentos próprios são os contidos nos artigos 203/ss, do CPPT, designadamente a questão de a impugnante não ter alegadamente sido gerente de facto no período das dívidas.



A falta de notificação da liquidação do tributo “no prazo” de caducidade é fundamento de oposição (artigo 204-1-e), do CPPT), como refere o EMMP e o douto Ac. do STA invocado no seu douto parecer.

A alínea e) do n.º 1 do artigo 204, do CPPT, não existia no CPT. Também já se decidiu no sentido de que a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade e a própria caducidade são fundamento de impugnação e não de oposição, por se entender que afecta a eficácia e não a validade da liquidação [vide, Ac. do STA, de 27/03/2002, Rec. 6722; de 07/01/2009 Rec. 887/08 e 638/08, de 21 e 07/01/2009, nº832/08 e de 31/10/2007 nº788/07].

Vem suscitado o erro na forma do processo pelo ERF e também a impossibilidade de convalidação em oposição, por intempestividade, pelo EMMP.

Ora, embora a impugnante, efectivamente, utilize uma linguagem pouco directa, pouco clara e até com rebuscados, a verdade é que nos artigos 22º e na conclusão (não obstante o artigo 23º, citando um preceito legal) da petição, alega e defende a caducidade.

O artigo 97-3, da LGT, manda que «Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.» (1).

O artigo 98-4, do CPPT, estabelece que em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

Nos termos do artigo 2º-2, do CPC, aplicável *ex vi* artigos 2º, alínea d), da LGT e 2º, alínea e), do CPPT, a todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção [v. ainda artigo 199, do CPC].

Porém, como nos diz JORGE LOPES DE SOUSA (2), «nem sempre poderá ser feita a convalidação, pois para tal é necessário que seja possível o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a respectiva petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos desta nova forma processual. Na verdade, a convalidação justifica-se por razões de economia processual e, por isso, não se pode justificar quando não for viável utilizar a forma de processo adequada, por qualquer razão que obste ao seu prosseguimento.»

Embora a petição não seja inepta para efeitos de ser convertida em petição da nova forma processual, de oposição, seria preciso que, à data da apresentação desta impugnação, a mesma estivesse dentro do prazo de 30 dias a contar da citação da reversão, nos termos do artigo 203-1-a), do CPPT, previsto para a interposição da nova acção, por via da convalidação. E, na linha do EMMP a convalidação em oposição da presente impugnação seria impossível, porque, tendo impugnante sido citada das reversões em 16/04/2009, e tendo a presente petição entrado em 30/09/2010, como resulta do probatório, há muito estão transcorridos os citados 30 dias. E, portanto, como na altura não lançou mão da acção própria por aqui terminaria a questão.

Sucede que, como acima se referiu, a caducidade é fundamento de impugnação. Portanto, entendemos prosseguir com a impugnação quanto à caducidade.

Ou seja, porque o fundamento da alegada falta de gestão de facto e pressupostos da reversão são fundamento de oposição, não pode o tribunal deles conhecer, e, por conseguinte não conhece. Conhecerá, então do fundamento que resta e que é cognoscível em sede de impugnação, que é a questão da caducidade do direito de liquidar os tributos. Prossegue a impugnação, nesses termos e com tais limites.

Conhecendo da caducidade do direito de liquidar

(...)

Ora, tendo, as notificações das liquidações, ocorrido em 22/06/2007 (de 2003), 23/04/2007 (2004) e 17/07/2007 (2005), há que concluir que, mesmo considerando os 3 dias seguintes, referidos no artigo 39-1, do CPPT, aquando das notificações referidas, das liquidações, não tinha ocorrido qualquer caducidade do direito da AT a liquidar. E é esta notificação, ao devedor originário, que é exigida pelo artigo 45-1 da LGT, quando fala em “ao contribuinte”, e não a citação do revertido em PEF.

Pelo exposto, a presente impugnação deve ser julgada improcedente, julgando-se não conhecer dos fundamentos de oposição, nem operar a convalidação da presente impugnação em oposição, nos termos sobreditos, e julgar que não ocorreu caducidade do direito de liquidar, mantendo-se os actos impugnados na Ordem jurídica, no que respeita à ora impugnante (...).”

DECIDINDO NESTE STA

Como bem observa o Sr. Procurador Geral Adjunto, junto deste STA, no parecer supra destacado, a questão da caducidade do direito de liquidar que, em princípio e segundo jurisprudência indicada na decisão recorrida, podia ser apreciada no processo de impugnação apresentado pela contribuinte mereceu o julgamento da 1ª Instância de não verificada e, este julgamento transitou em julgado pois

que, sendo pelas conclusões de recurso que se delimita o objecto do mesmo, verificamos que nenhuma das conclusões apresentadas sindicava a bondade de tal julgamento.

Quanto ao mais, que se resume à contestação do despacho de reversão. A decisão recorrida afirmou a impropriedade do meio de reacção apresentado e a expressão da impossibilidade de convalidação da impugnação apresentada para a forma de processo apropriada, a oposição e, tal decisão mostra-se acertada.

O Julgamento está correcto, muito embora na linha da decisão que entendeu que a caducidade do direito à liquidação era fundamento de impugnação fosse despiciendo apreciar ou não a possibilidade de convalidar pois que nunca poderia haver convalidação para processo de oposição, independentemente de a petição estar em prazo para o efeito, porque a convalidação para oposição exigiria que a petição não contivesse fundamentos próprios do processo escolhido pela recorrente-autora, isto é, fundamentos próprios de impugnação - como contém e até foram conhecidos pelo tribunal.

A título meramente elucidativo vejamos quando deve ser operada a convalidação:

Em regra a convalidação é obrigatória para o tribunal que constata o erro na forma do processo ou perante o qual é arguido. A excepção é já não poder operar-se por terem decorrido os prazos para propositura da acção que é a própria.

Na verdade, como salienta Jorge de Sousa (CPPT, Anotado e Comentado, II Vol., 6ª ed., 2011, anotação 10 f) ao art. 98º, pp. 93 e 94) em face dos termos imperativos utilizados no n.º 4 do art. 98º do CPPT («em caso de erro na forma do processo, este será convalidado...») e no n.º 3 do art. 97º da LGT («ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei»), «é de concluir, por um lado, que é obrigatória a convalidação do processo para a forma adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada) e, por outro, que no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo é de conhecimento oficioso.»

No caso dos autos verifica-se que a impugnante foi citada das reversões operadas contra si, em 16/04/2009, e que só apresentou, em 30/09/2010, a petição que deu origem os presentes autos. Assim sendo, nesta data há muito que estavam esgotados os 30 dias a que se refere o artº 203º n.º 1 do CPPT pelo que nunca poderia operar-se a convalidação da impugnação apresentada para a forma própria de processo adequada para questionar o despacho de reversão (ao qual são imputados vícios de falta ou insuficiência de fundamentação; desvio de poder; erro vício e abuso de direito) e que seria o processo de oposição à execução fiscal.

Ora, sendo certo que o único fundamento que se admite próprio de impugnação foi julgado improcedente, julgamento este que transitou em julgado, nem sequer podemos considerar como plausível a falada convalidação. A solução é o(s) pedido(s) relativos ao despacho de reversão ficar(em) sem efeito por o processo de impugnação ser inadequado para o seu conhecimento (neste sentido vide Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado 4ª edição pag 744 citado no ac. deste STA de 28/01/2004 tirado no recurso n.º 01358/03 onde situação idêntica à dos presentes autos, quanto à formulação de pedidos próprios de oposição e impugnação na mesma petição inicial, foi analisada.

Nestas circunstâncias tem de improceder o recurso apresentado. Acresce referir que os vícios agora imputados ao despacho de reversão com excepção da falta de fundamentação, o são a título de questões novas que por não terem sido suscitadas perante a primeira instância este STA não pode agora conhecer com excepção do abuso de direito que se entende ser de conhecimento oficioso na esteira da jurisprudência dos tribunais superiores (cf. v. g Acs. S.T.J. de 22/11/94 e 25/11/99, in CJ.STJ. II, III, pag. 157 e VII, III, 124, respectivamente), mas como se referiu, o pedido de anulabilidade do despacho de reversão é inadequado à forma processual de impugnação escolhida pela ora recorrente o que acarreta a consequência de que “fique sem efeito por a recorrente poder impugnar sim, a própria liquidação do tributo (artº 22º n.º 4 da LGT e artº 9 n.º 3 do CPPT mas não o despacho de reversão que sendo um acto administrativo tributário não é um acto tributário de liquidação e, daí a impropriedade do meio empregue.

Assim, o recurso apresentado não merece provimento.

#### 4- DECISÃO:

Pelo exposto acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida com a presente fundamentação.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 08 de Fevereiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

(<sup>1</sup>) Em sede de procedimento v. art. 52, do CPPT)

(<sup>2</sup>) in CPPT anotado e comentado, vol.I,2006, Áreas Ed, em nota ao artigo 98 pg.691.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição à Execução Fiscal. Prazo. Dilação.*

### Sumário:

*É aplicável ao prazo para dedução de oposição à execução fiscal a dilação prevista no art. 252.º-A, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil, nos termos em que aí está prevista, isto é, sempre que o oponente seja citado fora da área da comarca sede do tribunal, mesmo que tal área se inclua na área de jurisdição do tribunal tributário.*

Processo n.º: 1016/11 -30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Mariana João Manuel Cazalma.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MARIANA JOÃO MANUEL CAZALMA deduziu no Tribunal Tributário de Lisboa oposição a uma execução fiscal.

A oposição foi julgada procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*I. O presente recurso, interposto na sequência da douta sentença proferida que julgou procedente a oposição supra identificada e a consequente extinção do processo de execução fiscal n.º 3301200401056492 e aps., cinge-se à improcedência da excepção de caducidade do direito de acção suscitada pela FP.*

*II. Em processo tributário, as citações pessoais são efectuadas nos termos do CPC, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 192º do CPPT;*

*III. As normas constantes do art. 252º-A do CPC, terão aplicação no processo tributário, com as necessárias adaptações, atenta a especificidade deste;*

*IV. E é exactamente por dever-se atender-se a essa especificidade que não poderemos olvidar que em processo tributário não existem ‘comarcas’ nos termos previstos para o processo civil, mas sim ‘áreas de jurisdição’, tal como foi previsto no Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio;*

*V. Esta alteração efectuada pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, entrou em vigor em 2007/05/10, não podendo deixar de se reflectir no caso subjudice, já que a citação da oponente foi feita no dia 20 de Abril de 2010;*

*VI. A decisão proferida pelo Tribunal a quo olvidou completamente a norma consagrada no art. 2º do CPPT, a propósito da qual diz Jorge Lopes de Sousa: “(...) Relativamente ao processo judicial tributário serão aplicáveis subsidiariamente, em primeira linha, as normas processuais dos códigos e demais legislação tributária e sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais e, na falta delas, as normas do processo civil.” (negrito nosso)*

*VII. Assim, uma vez que a oponente foi citada no concelho de Loures, que pertence à área de jurisdição abrangida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, não tem aplicação a dilação prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 252º-A do CPC;*

*VIII. Consequentemente, tendo a oponente sido citada em 2010/04/20 e a p.i. de oposição dado entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 4, em 2010/05/24, a mesma e claramente intempestiva, pelo que a FP deverá ser absolvida do pedido, nos termos do disposto nos arts. 493º, n.º 3 e 496º do CPC. ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT.*

*IX. A douta sentença recorrida violou por erro de aplicação e de interpretação, o disposto na alínea e), do art. 2º do CPPT, o art. 2º, n.º 2 e o art. 7º, ambos de Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio e o n.º 3 do art. 493º do CPC.*

*Termos em que, com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso ser julgado procedente anulando-se a douta decisão em apreço, com as legais consequências, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público não emitiu parecer no prazo legal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. *Em data que não foi possível apurar, foi instaurado pelo serviço de finanças de Lisboa 4 contra “OVOF — Sociedade de Construção Civil, Lda.” o processo de execução fiscal n.º 3301200401056492 por dívida de coimas e encargos com processos de contra ordenação no montante de EUR 570,05 (cf. certidão de dívida a fls. 19 e print de descrição da quantia exequenda a fls. 14 e 17 dos autos).*

2. *Ao PEF melhor identificado no ponto anterior foram apensos os processos de execução fiscal identificados a fls. 17 e 18 dos autos, todos referentes a dívidas de coimas e encargos com processos de contra ordenação, passando a dívida exequenda a ascender ao montante de EUR 5.887,19 (cf. print de descrição da quantia exequenda a fls. 17-18 e certidões de dívida a fls. 20-36 dos autos e no PEF apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).*

3. *Em 5 de Novembro de 2009 foi exarado no processo melhor identificado no ponto 1 despacho de reversão contra a ora oponente, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e no qual constam como “fundamentos da reversão” a “responsabilidade subsidiária dos gerentes e/ou administradores por multas e coimas — art. 8.º, n.º 1, alínea a) e b) do RGIT e dos arts. 153.º e 160.º do CPPT” (cf. fls. x dos autos e PEF apenso).*

4. *Em 20 de Abril de 2010 a ora oponente foi citada por reversão para os termos da execução, sendo que a mesma reside em Camarate, concelho de Loures (cf. informação dos serviços a fls. 43 e fls. 65 a 78 dos autos).*

5. *A ora oponente e Osório Viegas de Oliveira Freitas foram nomeados gerentes da devedora originária “OVOF — Sociedade de Construção Civil, Lda.” na data da respectiva constituição em 24 de Maio de 2001 (cf. escritura de constituição e declaração de início de actividade, a fls. 79-81 e declaração de início de actividade assinada por Osório Viegas de Oliveira Freitas na qualidade de “representante legal”, a fls. 82-84 dos autos).*

6. *A PI da presente oposição deu entrada no serviço de finanças de Lisboa 4 em 24 de Maio de 2010 (cf. carimbo aposto a fls. 4 dos autos).*

3 – A única questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorreu caducidade do direito de acção, que depende da aplicação ou não da dilação prevista no art. 252.º-A do CPC. A oponente foi citada em 20-4-2010 e a oposição foi apresentada em 24-5-2010.

A Oponente reside no concelho de Loures, sendo colocada pela Fazenda Pública a questão da tempestividade da oposição, cujo prazo é de 30 dias a contar da citação pessoal [art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPC], por entender não ser aplicável o período de dilação, previsto no art. 252.º-A do CPC, que na sentença recorrida se entendeu ser aplicável.

Resulta deste art. 252.º-A, no que aqui interessa, que ao prazo da defesa acresce uma dilação de cinco dias quando «o réu tenha sido citado fora da área da comarca sede do tribunal onde pende a acção».

A Fazenda Pública defende no presente recurso jurisdicional que na jurisdição dos tribunais tributários não existem comarcas, mas sim áreas de jurisdição, nos termos do DL n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, pelo que a dilação deverá ser aplicada apenas quando o citado resida em área de jurisdição diferente da área do tribunal tributário.

No entanto, este entendimento não tem suporte legal.

Na verdade, o referido artigo 252.º-A faz referência a «comarca» e não «área de jurisdição», pelo que, sendo aplicável subsidiariamente o regime do CPC, por força do disposto no art. 2.º, alínea e), do CPC, ele deverá ser aplicado nos termos aí previstos, nos casos em que não se imponha uma adaptação.

No caso em apreço, não há qualquer razão para fazer uma adaptação, pois as razões de distanciamento geográfico em relação à sede do tribunal e presumível maior dificuldade na organização e apresentação de defesa judicial que justificam aquela dilação no processo civil não deixam de valer quando tal defesa deva ser efectuada num tribunal tributário. De resto, a desnecessidade de qualquer adaptação do regime do processo civil aos processos judiciais tributários, quanto a este ponto, é reconhecida explicitamente pelo CPPT que, no n.º 2 do seu art. 20.º, estabelece que «os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil».

Sendo o processo de execução fiscal um processo judicial, na sua totalidade (art. 103.º, n.º 2, da LGT), esta regra aplica-se ao prazo para deduzir oposição, que se assume a função processual de uma contestação à pretensão do exequente.

Por isso, não merece censura o decidido pelo Tribunal Tributário de Lisboa, na sentença recorrida. Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida. Custas pela Fazenda Pública com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### 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.º1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas conclusões das respectivas alegações de recurso, suscite qualquer questão de facto, manifestando-se em clara discordância com o decidido no que respeita aos juízos de apreciação da prova efectuados pelo Tribunal recorrido.*
- II — O recurso não versa exclusivamente matéria de direito se nas conclusões do respectivo recurso se questiona a matéria de facto, manifestando-se divergência com o decidido, quer porque se entenda que a prova produzida foi insuficiente, quer porque se divirja sobre as ilações ou juízos de facto que o julgador extraiu da factualidade fixada.*

Processo n.º 1040/11-30.

Recorrente Fazenda Pública e Itelcar – Automóveis de Aluguer, S. A.

Recorrido: Os mesmos.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Fernanda Maçãs.

Acordam na secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

### I — RELATÓRIO

1. ITELCAR – AUTOMÓVEIS DE ALUGUER, SA., com os demais sinais constantes dos autos, impugnou judicialmente as liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e Juros Compensatórios, dos exercícios de 2002 e 2003, no valor global de € 6.091.223, 52, que resultaram da desconsideração como custos fiscalmente dedutíveis parte dos juros pagos a uma entidade não residente, por excesso de endividamento, por aplicação das regras de subcapitalização àquelas operações, nos termos do disposto no n.º1 do art.º 61.º do CIRC.

O M.mo Juíz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, ainda que sem dar razão à impugnante quanto ao direito à indemnização por prestação de garantia indevida, prevista no art. 53.º da LGT, julgou a impugnação totalmente procedente, anulando o acto de liquidação adicional de imposto e de juros compensatórios.

2. Inconformada com tal decisão, veio a impugnante interpor recurso, ao abrigo dos artigos 280.º, n.º 1 e 282.º, n.º 1 do CPPT, alegando, nas suas conclusões, que:

*“A. De acordo com o artigo 53.º, n.º 1, da LGT, a manutenção de garantia, destinada à suspensão de processo de execução fiscal, por período superior a três anos, desencadeia na esfera do contribuinte o direito ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, equivalente às despesas suportadas com a sua constituição e manutenção, dentro dos limites previstos no artigo 53.º, n.º 3, da LGT e em função do vencimento obtido em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução;*

*B. Para efeitos desse número relevam assim a manutenção de garantia por período superior a três anos e o recurso pelo contribuinte a meio gracioso ou contencioso no âmbito do qual obtenha (ainda que parcialmente) vencimento, não se mostrando, diversamente do preceituado no n.º 2 da mesma disposição legal, necessária a verificação de uma situação de erro imputável aos serviços da Administração Tributária na liquidação de tributo;*

*C. Dos factos dados como provados pelo Tribunal a quo inequivocamente decorre ter a ora Recorrente «deduzido reclamação graciosa dos actos tributários e apresentado garantia bancária no montante de EUR 2.746.788,92, em 02.02.2007»;*

*D. Dos presentes autos igualmente resulta permanecer o processo de execução fiscal suspenso por força da manutenção dessa garantia bancária e da propositura da presente impugnação judicial;*

*E. Perante o exposto, tem a ora Recorrente, na proporção do vencimento que obtiver nos presentes autos, direito ao pagamento de indemnização nos termos do artigo 53.º, n.º 1, da LGT, correspondente às despesas que suportou (e vier a suportar) com a constituição e manutenção da referida garantia, uma vez que a manteve por período superior a três anos (completado a 2 de Fevereiro de 2010);*

*F. Em consequência, não assiste razão ao Tribunal a quo quando denega à ora Recorrente o direito à percepção de indemnização por prestação de garantia indevida, padecendo o sentido decisório por*

ele firmado de manifesto erro de julgamento, conducente a uma inadmissível preterição do regime insito no artigo 53.º, n.º 1, da LGT, devendo, por via disso, ser revogado por esse Douto Tribunal ad quem.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Ex.ªs suprirão, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que julgue totalmente procedente o presente recurso jurisdicional e, por via disso, que condene a Administração Tributária ao pagamento à ora Recorrente de indemnização por prestação de garantia indevida nos termos do artigo 53.º, n.º 1, da LGT, tudo com as demais consequências legais”

3. A FAZENDA PÚBLICA, vencida e inconformada, veio também interpor recurso da mesma sentença, alegando, nas suas conclusões, que:

*a.* O presente recurso vem interposto da decisão proferida pelo Exmo. Juiz do Tribunal a quo, que julgou totalmente **procedente** a impugnação à margem referenciada, anulando, consequentemente, o acto de liquidação adicional de IRC e JC dos exercícios de 2002 e 2003, da sociedade Itelcar.

*b.* Destarte, salvo o devido respeito pela opinião sufragada na decisão recorrida, somos da opinião que o Meritíssimo Juiz a quo fez uma errada interpretação da lei aplicável ao caso em apreço e, em clara e manifesta violação do disposto no art.º 61.º do CIRC.

*c.* A douda sentença julgou a impugnação procedente, porquanto, entende que a Impugnante apresentou um requerimento à AF nos termos do disposto nos n.ºs 6 e 7 do art.º 61.º do CIRC, documentado com uma declaração do banco BNP Paribas, que não foi devidamente apreciado resultando em preterição de formalidade essencial e inquinando, no entendimento do Douto Juiz, o acto de correcção do lucro tributável dos exercícios ora em crise.

*d.* Desde já importa referir que, nos termos do n.º 7 do artigo 61.º do CIRC: “A prova a que se refere o número anterior deve **ser apresentada** dentro de 30 dias após o termo do período de tributação em causa.” (negrito nosso). Assim, a demonstração exigida pelo n.º 6 do referido artigo, que deve ser apresentada no prazo referido no n.º 7, terá, forçosamente, que ser obtida junto das entidades independentes **ao mesmo tempo ou antes da celebração dos contratos com a entidade relacionada**, pois, só assim, faz sentido a demonstração de que o sujeito passivo teria capacidade de obter esses níveis de endividamento junto das entidades independentes, ou seja, só assim a prova referida no n.º 6 faz sentido e se justifica.

*e.* Ora, não se pode, de forma alguma, aceitar que a prova apresentada diga respeito a financiamentos já consumados, ou seja, quando o fornecedor da prova (o BNP Paribas) sabe, de antemão, que os empréstimos nunca se irão concretizar, até porque, a Impugnante já os havia garantido junto da GE Holding, sociedade com a qual tem relações especiais. Desta forma, as cartas apresentadas pela Impugnante como prova — sendo elaboradas de acordo com a conveniência de quem as solicita -, não cumprem, no nosso entendimento, a demonstração exigida no n.º 6 do art.º 61.º do CIRC.

*f.* Ainda que assim não se entendesse, pela análise da prova apresentada pela Impugnante, facilmente se constata ser (a prova) uma mera **proposta indicativa** apresentada pelo BNP Paribas, que não vincula esta entidade, e onde, a mesma, **apenas admite** a contratação de um financiamento, acrescentando, que a proposta indicativa carece ainda: de sujeição a processo interno de análise de crédito; da ratificação formal pelo Comité de Crédito; de um nível de suporte a prestar pelo grupo GE em termos aceitáveis para o BNP Paribas.

*g.* Constata-se, assim, que o BNP Paribas apenas admite a contratação do financiamento, mas, para apenas admitir essa contratação, afirma que o mesmo carece de análise interna, de ratificação pelo Comité e — como se isso não bastasse para, desde logo, ser posta em causa a intenção de concessão do financiamento —, que carece ainda de uma garantida do grupo a que pertence a Impugnante (GE).

*h.* Ou seja, entende, o Meritíssimo Juiz na douda sentença recorrida, que a prova apresentada pela Impugnante: apesar de ser uma mera **proposta indicativa** apresentada pelo BNP Paribas; apesar de carecer de dois níveis de apreciação (cumulativos) por dois órgãos da própria entidade financeira; apesar de necessitar, ainda, de uma garantia do grupo a que pertence a Impugnante; apesar de tudo isto, ainda assim, entende, o Meritíssimo Juiz, que a prova apresentada é suficiente para afastar a aplicação do n.º 1 do art.º 61.º do CIRC, ainda que a mesma, como se demonstrou, não onere ou vincule o BNP Paribas.

*i.* Para além de todas estas questões que, no nosso entendimento, por si só bastariam para desconsiderar a demonstração pretendida pela Impugnante, os SIT e a DSIRC, ainda se pronunciaram, de forma, diga-se, exaustiva, sobre o requerimento apresentado pela Impugnante, analisando, ao pormenor, todas as questões aí suscitadas (contrariamente ao que afirma o Meritíssimo Juiz na douda sentença aqui recorrida).

*j.* Verifica-se ainda, que a proposta apresentada se diferenciava do crédito concedido com a sociedade com a qual a Impugnante detém relações especiais, pelo facto de existirem divergências nos montantes em causa, ou seja, o financiamento conseguido junto da empresa do grupo é substancialmente superior aquele que o BNP Paribas apenas admite conceder.

*k.* O penúltimo parágrafo da proposta, reforça, a ideia, de que a mesma não vincula a entidade bancária, uma vez que ainda estaria sujeita a uma análise de crédito e a garantias prestadas pelo grupo GE, o que contraria o disposto no n.º 6 do artigo 61.º do CIRC, uma vez que a reclamante teria

de demonstrar, através dessa prova, que conseguiria obter o **mesmo** nível de endividamento e em condições análogas **sem o envolvimento das entidades com as quais detém relações especiais**, o que, está bom de ver, através destes documentos não foi, ainda que minimamente, demonstrado.

**l.** Assim, a proposta apresentada pelo BNP Paribas não demonstra, pelas razões invocadas, que a linha de crédito obtida pelo sujeito passivo junto da entidade com a qual detém relações especiais poderia ter sido concedida por si, uma vez que não define características análogas às obtidas pelo sujeito passivo junto das entidades com as quais detém relações especiais, pressupondo, sempre, o envolvimento dessas entidades numa eventual concessão de crédito, não satisfazendo, de forma alguma, o preconizado no n.º 6 do artigo 61.º do CIRC.

**m.** Já quanto ao esclarecimento adicional prestado pelo BNP Paribas, apresentado pela Impugnante em direito de audição, é de salientar o facto de continuar a verificar-se a inexistência de qualquer vínculo por parte do BNP Paribas, até porque, menciona no esclarecimento que: “não tinha dificuldade em considerar propostas de crédito”, ou seja, apenas admite, o BNP Paribas, considerar uma proposta, e, como está bom de ver, **considerar uma proposta é substancialmente diferente de conceder um financiamento**.

**n.** Conforme entendimento vertido na informação n.º 1689/2003 da DSIRC (Proc.º 771/2002), que mereceu despacho favorável do Sr. Director-Geral em 2004.01.17, o procedimento estabelecido no artigo 63.º do CPPT não é de aplicar “(...) a outras disposições que não reúnam as características estabelecidas no n.º 2 do citado artigo 63.º do CPPT designadamente às medidas constantes dos artigos 57º, 57º-A, 57º-B e 57º-C do Código do CIRC (actualmente, artigos 58º, 59º, 60º e 61º), já que as mesmas não só não se ajustam à delimitação conceitual acima referida como também, por estas conterem, elas mesmas, um procedimento tendencialmente completo em que os direitos e garantias dos contribuintes se encontram, plenamente, assegurados”.

**o.** É, também, este, o entendimento do Exmo. Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa que, na anotação n.º 10 — sob a epígrafe “Normas especiais antiabuso” — ao artigo 63.º do CPPT [in, Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume I (1º a 95º c) 6ª Edição 2011 pag 584] afirma que as:

“Disposições especiais usualmente qualificadas como normas antiabuso encontram-se nos termos do arts. 59.º (pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado), 60.º (imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado), e 61.º (subcapitalização), do CIRC. No entanto, trata-se de normas que não se enquadram nas hipótese deste artigo 63.º do CPPT, em face da definição dada no seu n.º 2. (sublinhado nosso).

**p.** Desta forma, qualquer fundamentação com base no artigo 63.º do CPPT é, de todo, contraditória com entendimento preconizado, quer pela AF quer pela jurisprudência. Assim, entende-se que não houve qualquer preterição de formalidades essenciais, quer nos procedimentos de inspecção quer nos actos de liquidação.

**q.** In casu, a prova apresentada não afasta a aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 61.º do CIRC, porquanto, a Impugnante não conseguiu cumprir os requisitos exigidos do n.º 6 dessa disposição legal.

**r.** Assim, a sentença recorrida fez uma aplicação inadequada do estabelecido no art.º 61.º do CIRC, razão pela qual não merecerá ser confirmada.”

**4.** A ITEL CAR– AUTOMÓVEIS DE ALUGUER, SA., quando notificada da interposição de recurso e respectivas alegações apresentadas pela Fazenda Pública, veio, ao abrigo do art. 282, nº3, do CPPT, apresentar as suas “alegações” e requerer, nos termos do art. 684º-A, nºs 1 e 2 do CPC, aplicável «ex vi» art. 281º do CPPT, com as conclusões que se seguem:

“**A)** A 20 de Junho de 2011, o Douto Tribunal a quo proferiu sentença nos termos da qual julgou procedente a impugnação judicial com fundamento na preterição pela Administração Tributária do artigo 63.º do CPPT;

**B)** Por não se conformar com a sentença, o Digno Representante da Fazenda Pública interpôs recurso invocando ser inaplicável o artigo 63.º do CPPT e ter fundamentado devidamente as razões pelas quais desconsiderou, para efeitos do artigo 61.º, n.º 1, do CIRC, os documentos apresentados pela Recorrida ao abrigo do seu n.º 6;

**C)** A Recorrida discorda do entendimento do Digno Representante da Fazenda Pública, conforme, em síntese, demonstra.

#### DA APLICAÇÃO DO REGIME ÍNSITO NO artigo 63.º DO CPPT

**D)** O artigo 61.º do CIRC é uma norma anti-abuso que visa evitar o recurso abusivo a uma forma negocial — o empréstimo — com vista à obtenção de um resultado económico equivalente, mas fiscalmente menos oneroso que o que se obteria com a distribuição de lucros;

**E)** O artigo 63.º do CPPT aplica-se a normas anti-abuso específicas, nomeadamente ao regime da subcapitalização do artigo 61.º do CIRC, e à cláusula geral anti-abuso do artigo 38.º, n.º 2, da LGT;

**F)** A Administração Tributária, caso pretendesse lançar mão da norma anti-abuso do artigo 61.º, n.º 1, do CIRC, deveria ter agido em conformidade com o regime previsto no artigo 63.º, n.º 3 a 9, do

CPPT, o que, por não ter acontecido, gera a anulabilidade do procedimento tributário de liquidação subsequente aos actos de inspecção;

**G)** Impõe-se pois que esse Douto Tribunal ad quem mantenha a sentença do Douto Tribunal a quo quanto à aplicação e preterição pela Administração Tributária do artigo 63.º do CPPT, tudo com as demais consequências legais;

**H)** Caso esse Douto Tribunal ad quem entenda como não aplicável o regime do artigo 63.º do CPPT ou, entendendo sê-lo, considere não ter a Administração Tributária agido em desconformidade com o mesmo, requer-se a esse órgão jurisdicional que considere preenchidos os requisitos previstos no artigo 61.º, n.º 6, do CIRC.

**DOS ELEMENTOS DE PROVA APRESENTADOS PELA RECORRIDA NOS TERMOS DO artigo 61.º, n.º 6, DO CIRC**

**I)** O regime do artigo 61.º, n.º 6, do CIRC pressupõe que o sujeito passivo demonstre perante a Administração Tributária que obteria de uma entidade independente o mesmo nível de endividamento (isto é, igual montante de empréstimo) que obteve de uma entidade relacionada e em condições similares (isto é, com taxas de juro, prazos e garantias semelhantes). Este entendimento advém da utilização de termos distintos por parte do legislador: «o mesmo nível de endividamento» e «condições análogas»;

**J)** Exigir-se de entidades independentes condições totalmente idênticas às praticadas pela entidade relacionada revelar-se-ia desproporcionado face ao objectivo que a norma em questão pretende atingir;

**K)** Da prova documental apresentada pela recorrida resulta que o BNP PARIBAS estaria disposto a conceder-lhe financiamentos iguais, no que respeita aos montantes mutuados, aos concedidos pela GE CAPITAL, e em condições análogas, uma vez que praticaria taxas de juro semelhantes (2002) e, inclusive, iguais (2003), e nos prazos de duração dos contratos de empréstimo celebrados;

**L)** O estudo que procede à análise económica dos financiamentos obtidos junto de entidades relacionadas demonstra existirem no mercado várias entidades independentes das quais seria possível obter empréstimos em condições análogas, em matéria de spreads, às obtidas junto da GE CAPITAL;

**M)** As referências ao carácter indicativo das propostas do BNP PARIBAS, a sujeição a processo interno de análise de crédito e a ratificação pelo Comité de Crédito não constituem quaisquer reservas à possível concessão de crédito à Recorrida em condições análogas às praticadas pela GE CAPITAL;

**N)** O artigo 61.º, n.º 6, do CIRC não exige que a prova das condições nele referidas tenha que ser anterior ou contemporânea do empréstimo concedido pela entidade relacionada, prevendo apenas que a mesma seja realizada e estabelecendo o momento, em termos temporais, em que deve ser apresentada;

**O)** Se os elementos probatórios juntos aos presentes autos se reportassem ao ano de 2001, não se revelariam idóneos a demonstrar os requisitos atinentes ao «mesmo nível de endividamento» e às «condições análogas» atento o hiato temporal entretanto já decorrido e o facto do contrato de mútuo não prever o empréstimo de um montante fixo, mas de um montante máximo disponibilizado através de uma linha de crédito;

**P)** A carta do BNP PARIBAS de 8 de Julho de 2006 apenas clarifica o teor das declarações por anteriormente emitidas, não implicando a modificação das condições inicialmente propostas;

**Q)** O estudo relativo aos rácios de endividamento efectuado pela Recorrida claramente demonstra a existência de outras empresas do sector financeiro detentoras de rácios de endividamento similares e até superiores aos seus, não sendo, por conseguinte, os por si obtidos excessivos para o sector em que se insere;

**R)** Em momento algum demonstrou a Administração Tributária o que entende por condições análogas, de modo a poder justificadamente excluir do âmbito de aplicação do artigo 61.º, n.º 6, do CIRC as condições constantes da prova apresentada pela Recorrida;

**S)** Pelas razões expostas, a Recorrida discorda do entendimento do Digno Representante da Fazenda Pública relativamente a não ter logrado demonstrar o preenchimento dos requisitos do artigo 61.º, n.º 6, do CIRC;

**T)** Requer-se assim a esse Douto Tribunal ad quem que considere improcedente o recurso interposto pelo Digno Representante da Fazenda Pública, julgando, em conformidade, procedente a impugnação judicial;

**DA NULIDADE DA SENTENÇA: OMISSÃO DE PRONÚNCIA DO TRIBUNAL A QUO QUANTO À PRETERIÇÃO DO PRINCÍPIO DA LIVRE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS PREVISTO NO artigo 63º DO TFUE**

**U)** Nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea d), do CPC, a sentença é nula por não se pronunciar sobre a preterição do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE e sobre a violação do primado do Direito Comunitário previsto no artigo 8.º, n.º 4, da CRP;

**V)** Nestes termos, ao abrigo do artigo 684.º-A, n.º 2, do CPC, a recorrida pretende que o objecto do presente recurso seja ampliado à apreciação da questão de omissão de pronúncia e, subsequentemente, à apreciação das questões de fundo carentes de julgamento pelo Douto Tribunal a quo, reiterando os



argumentos jurídicos constantes da sua petição de impugnação (especialmente, artigos 49.º a 113.º) e das alegações que apresentou ao abrigo do artigo 120.º do CPPT (especialmente, ponto B.)

W) Requer-se assim a esse Douto Tribunal ad quem que declare nula a sentença recorrida na parte em que omite pronunciar-se sobre as questões acima elencadas, em conformidade com o disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alínea d), e 684.º-A, n.º 2, do CPC, tudo com as demais consequências legais;

X) Improcedendo o exposto, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que considere emanar da sentença recorrida um erro de julgamento, tudo com as demais consequências legais;

DA NULIDADE DA SENTENÇA: OMISSÃO DE PRONÚNCIA DO TRIBUNAL A QUO QUANTO À VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO PREVISTO NO artigo 26.º, n.º 5, DA CEDT PORTUGAL/EUA

Y) Nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, a sentença recorrida é nula por não se ter pronunciado sobre a preterição do princípio da não discriminação previsto no artigo 26.º, n.º 5, da CEDT Portugal/EUA e do primado do direito internacional derivado previsto no artigo 8.º, n.º 2, da CRP;

Z) Nestes termos, a Recorrida pretende que o objecto do presente recurso seja ampliado, nos termos do artigo 684.º-A, n.º 2, do CPC, à apreciação da questão de omissão de pronúncia e, subsequentemente, à apreciação das questões de fundo carentes de julgamento pelo Douto Tribunal a quo, reiterando os argumentos jurídicos constantes da sua petição de impugnação (especialmente, artigos 114.º a 125.º) e das alegações que apresentou ao abrigo do artigo 120.º do CPPT (especialmente, ponto C.);

AA) Requer-se assim a esse Douto Tribunal ad quem que declare nula a sentença recorrida na parte em que omite pronunciar-se sobre as questões acima elencadas, em conformidade com o disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alínea d), e 684.º-A, n.º 2, do CPC, tudo com as demais consequências legais;

BB) Improcedendo o exposto, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que considere emanar da sentença recorrida um erro de julgamento, tudo com as demais consequências legais;

DO ERRO DE JULGAMENTO: VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO PREVISTO NO artigo 26.º, n.º 4, DA CEDT PORTUGAL/EUA

CC) A aplicação do artigo 26.º, n.º 4, da CEDT Portugal/EUA pressupõe o afastamento do regime previsto nos artigos 11.º, n.ºs 8, e 9.º, n.º 1, da CEDT Portugal/EUA;

DD) Em conformidade, tais artigos não se mostram aplicáveis. O primeiro, por nem sequer versar sobre questão atinente à tributação dos juros na esfera das suas entidades pagadoras. O segundo, por a Administração Tributária não ter logrado satisfazer o ónus da prova que sobre si impendia;

EE) Relativamente à aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da CEDT Portugal/EUA, mesmo que a Administração Tributária tivesse logrado demonstrar o preenchimento dos seus requisitos, os actos tributários objecto da impugnação judicial sempre seriam incompatíveis com a referida disposição convencional em virtude da desconformidade do seu teor com o artigo 61.º do CIRC;

FF) Nestes termos, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que considere emanar da sentença recorrida um erro de julgamento, tudo com as demais consequências legais.

Termina, solicitando a manutenção da sentença recorrida, no respeitante à preterição pelos serviços da Administração Tributária do regime do artigo 63.º do CPPT e, subsidiariamente, que o tribunal julgue procedente a impugnação judicial com fundamento: “Na preterição pelos serviços da Administração Tributária do regime insito no artigo 61.º, n.º 6, do CIRC; em omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), 1ª parte, do CPC, por a decisão recorrida ter omitido pronunciar-se sobre a preterição do princípio da liberdade de circulação de capitais (artigo 63.º do TFUE) e do primado do direito comunitário (artigo 8.º, n.º 4, da CRP); Em erro de julgamento respeitante aos princípios da liberdade de circulação de capitais (artigo 63.º do TFUE) e do primado do direito comunitário (artigo 8.º, n.º 4, da CRP); Em omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, por omissão de pronúncia sobre a preterição do princípio da não discriminação previsto no artigo 26.º, n.º 5, da CEDT Portugal/EUA e do primado do direito internacional derivado (artigo 8.º, n.º 2, da CRP) e em erro de julgamento consubstanciado na preterição do princípio da não discriminação (artigo 26.º, n.ºs 4 e 5, da CEDT Portugal/EUA) e do primado do direito internacional (artigo 8.º, n.º 2, da CRP)”.

5. Indo os autos com vista ao Ministério Público junto deste STA, o mesmo emitiu o douto Parecer, que se transcreve:

“Continua a parecer haver fundamentação bastante no acto impugnado. Contudo, considerando a conclusão q) da motivação de recurso, em que é ainda posta em causa a apreciação da prova que subjaz à decisão em contrário tida na sentença recorrida, quer parecer que melhor será de deferir a competência ao T.C.A. Sul, nos termos previstos no art. 280.º n.º 1 do C.P.P.T. quando a matéria não for exclusivamente de direito.”

6. Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal suscitada no Parecer do Ministério Público, de fls.817, nada vieram dizer.

7. Colhidos os vistos, cumpre decidir em conferência.

## II – FUNDAMENTOS

### 1. De Facto

A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:

*“A) A impugnante constituiu-se como sociedade que tem por objecto a aquisição de bens de equipamento e consumo, designadamente para alugar, mantendo relações especiais com uma entidade não residente em território português por força de detenção indirecta de uma participação de mais de 10%, tendo obtido desta um financiamento através de abertura de uma linha de crédito, para investimento na sua actividade comercial, no montante global de € 150.000.000,00, do qual resultou um endividamento acumulado no valor de € 117.072.180,00 e de € 97.072.180,26, para os anos de 2002 e 2003, respectivamente. — cfr art’s 1.º a 6.º da p.i., contrato de mútuo de fls 101 a 107, dos autos e Relatório da I.T. de fls 117 a 154, dos autos de reclamação graciosa n.º 3654200704000030 e n.º 3654200704000196, apenso aos autos.*

*B) Nos termos dos contratos de financiamento mencionados em A), foi acordado a abertura da linha de crédito a partir de 1.09.2001 e por um prazo de 10 anos, cujas taxas de juro acordado se baseia na taxa “Euribor”, acrescida de um “spread” de 50 pontos base. — cfr Relatório da I.T. de fls 117 a 154, dos autos de reclamação graciosa n.º 3654200704000030 e n.º 3654200704000196, apenso aos autos.*

*C) Considerando a impugnante que se encontrava numa situação de excesso de endividamento perante aquela entidade, face à média de capital próprio por si apresentada naqueles anos, em 30.01.03 e em 30.01.04 respectivamente, apresentou um requerimento à Adm. Fiscal, nos termos do disposto nos n.ºs 6 e 7, do art.º 61.º do CIRC, para efeitos de demonstração de equivalência de endividamento perante uma entidade independente, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, documentada com uma declaração do banco “PNB Paribas”, complementada com nova declaração de 08.07.06, e relatório de auditoria de preços de transferência e estudo de níveis de endividamento apresentados pela impte. — cfr doc. de fls 109 a 112, e de fls 114 e 116 dos autos, e doc. de fls 153 e 154 e de fls 156 e 157, de fls 159 a 166 e de fls 168 a 182, dos autos de reclamação graciosa n.º 3654200704000030 e n.º 3654200704000196, apenso aos autos.*

*D) Em 14.04.2005 e em 23.01.2006 respectivamente, teve início uma acção inspectiva ao exercício de 2002 e 2003 da impugnante, cujo Parecer e Despacho proferido sobre o Relatório elaborado pela I.T. se dá aqui por reproduzido, no âmbito da qual foi considerado que o sujeito passivo não deu cumprimento ao disposto no n.º 6, do art.º 61.º do CIRC, pelo que se deverá aplicar o n.º 1, do mesmo artigo, resultando correcções à matéria colectável quanto aos juros suportados em excesso, com base na Informação prestada pela D.S.I.R.C., sob a qual foi proferido Despacho de concordância pelo Subdirector-Geral da D.G.I., em 05.02.07. — cfr Relatório da I.T. de fls 116 a 152, e Informação e Despacho de fls 199 a 209, dos autos de reclamação graciosa n.º 3654200704000030 e n.º 3654200704000196, apenso aos autos.*

*E) A apreciação do requerimento mencionado em C) foi incluído no processo de acção da I.T. e notificado ao requerente com o projecto de relatório para efeitos do exercício do direito de audição antes da conclusão daquele procedimento. — cfr projecto de relatório, de fls 53 a 80, requerimento no exercício do direito de audição, de fls 82 a 113, dos autos de reclamação graciosa n.º 3654200704000030 e n.º 3654200704000196, apenso aos autos,*

*F) Em resultado das correcções efectuadas aos juros dedutíveis ao lucro tributável, foi efectuado a liquidação de imposto para aqueles anos e de juros compensatórios, tendo o impte deduzido reclamação graciosa dos actos tributários e apresentado garantia bancária no montante de € 2746.788,92, em 02.02.2007, tendo sido proferido despacho de indeferimento da reclamação, em 08.07.2010, - cfr Demonstração de Liquidação de IRC e de juros compensatórios, de fls 359, 361, 365 e 367, garantia bancária de fls 373 e 374, petição de reclamação de fls 376 a 475, projecto de decisão de fls 478 a 535 e Ofício, Despacho e informação, de fls 537 a 543, dos autos”*

### 2. De Direito

#### 2.1. Questão prévia: Da incompetência do STA

**2.1.1.** Impõe-se, a título prévio, conhecer da questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, junto deste Tribunal, cujo conhecimento, nos termos do art. 13.º do CPTA, deve preceder o de qualquer outra, uma vez que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, a apreciação e o julgamento das demais questões suscitadas no recurso, face ao disposto no n.º 2 do art. 16.º do CPPT e nos arts. 101.º e ss. do CPC.

A competência do STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, tal como resulta da alínea b) do art. 26.º do ETAF, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete, nos termos da alínea a) do art. 38.º do ETAF, conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º”.

Nesta consonância, prescreve o n.º 1 do art. 280.º do CPPT que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria

for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

“Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo”, tal como ficou consignado no Acórdão deste Tribunal de 29/09/2010, proc n.º 266/10, “o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão”.

Considera-se que as conclusões versam matéria exclusivamente de direito se “resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica” e versam matéria de facto se “manifestarem divergência com a questão factual”. Esta divergência pode assumir, designadamente, as seguintes variantes: “quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmo” (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 425). No mesmo sentido (cfr., entre outros, os Acórdão do STA de 29/9/2010, procs n.º 266 e 446/2010).

**2.1.2.** Aplicando a jurisprudência referenciada ao caso em apreço, extrai-se que a Fazenda Pública veio, no presente recurso, questionar os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido, no que respeita à verificação do preenchimento pela recorrente ITEL CAR-Automóveis de Aluguer, SA., dos requisitos previstos no art. 61º, n.º 6 do CIRC, quer por manifestar divergência com as ilações que se devem retirar dos documentos apresentados, quer por achar insuficiente a prova produzida para fundamentar o decidido.

Vejamos.

Resulta da matéria dada como provada que a impugnante manteve relações especiais com uma entidade não residente em território português por força da detenção indirecta de uma participação de mais de 10%, tendo obtido desta um financiamento, através de um contrato de mútuo, para investimento da sua actividade comercial, do qual resultou um endividamento acumulado no valor de € 117.072.180,00 e de € 97.072.180,26, para os anos de 2002 e 2003, respectivamente.

Considerando a impugnante que se encontrava numa situação de excesso de endividamento perante aquela entidade, face à média de capital próprio por si apresentada naqueles anos, apresentou um requerimento à Administração fiscal, nos termos do disposto nos n.ºs 6 e 7, do artº 61º do CIRC, com vista à demonstração de equivalência de endividamento perante uma entidade independente, documentado com uma declaração do banco “PNB Paribas”, complementado com nova declaração de 08.07.06, e relatório de auditoria de preços de transferência e estudo de níveis de endividamento apresentados, para o efeito de provar a não aplicação ao caso do disposto no n.º 1 do art. 61º do CIRC.

No âmbito de uma acção inspectiva realizada aos exercícios de 2003 e 2004, a Inspecção Tributária (IT) concluiu, no seu relatório, que o sujeito passivo não havia dado cumprimento ao disposto no n.º 6 do art. 61º do CIRC, pelo que seria de aplicar o n.º 1 do art. 61º do CIRC, o que originou correcções à matéria colectável quanto aos juros dedutíveis ao lucro tributável, tendo a impugnante reclamado e depois impugnado judicialmente a respectiva liquidação adicional de imposto.

A sentença recorrida, depois de extensa explanação doutrinária sobre o sentido e alcance do n.º 1 do art. 61º do CIRC, conclui, em síntese, que o regime de subcapitalização aí vertido, não se tratando de “uma cláusula geral anti-abuso como se encontra desenhado no n.º 2 do art. 38º da LGT ela reveste necessariamente a forma de uma cláusula anti-abuso específica, no âmbito das correcções para efeitos de determinação da matéria tributável das entidades sujeitas a IRC”, impondo-se também aqui a realização do procedimento previsto no art. 63º do CPPT, concluindo pela preterição de formalidade essencial, que inquina o acto de correcção do lucro tributável.

Mais adiante pode, ainda, ler-se que face “à própria fundamentação da desconsideração da demonstração pretendida pelo interessado (mencionada em C), a que se referem as alíneas D) e E), quanto à existência de idêntico nível de endividamento e em condições análogas se recorresse a uma entidade independente, compreendendo elementos retirados da própria empresa e elementos externos, não estão suficientemente fundamentados na óptica do Tribunal, impondo-se a esta a obtenção e/ou, a solicitação de outros elementos relevantes que permitissem aferir da sua conformidade com as condições de mercado, considerando os níveis de endividamento de empresas comparáveis no âmbito da sua actividade, outras declarações de entidades financeiras não necessariamente prévias ao recurso ao financiamento externo (para a demonstração de que o contribuinte poderia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas, de uma entidade independente), já que a lei não impõe que o sujeito passivo obtenha antecipadamente as opções de financiamento porque essa matéria não pode ser retirada ao exercício de competências próprias da gestão normal da sociedade e suas opções comerciais legítimas, cabendo à Adm. Fiscal apurar que tais operações visavam obter uma vantagem fiscal contra a intenção do legislador”.

Em suma, a douda sentença “*a quo*” considerou que o art. 61º do CIRC constitui uma cláusula anti-abuso sujeita ao procedimento estabelecido no art. 63º do CPPT e que a Administração fiscal

não fundamentou suficientemente a não verificação dos requisitos exigidos no art. 61º, nºs 6 e 7, do CIRC, decidindo pela procedência da impugnação deduzida, com a consequente anulação do acto de liquidação adicional.

Contra a sentença “a quo” apresentou recurso a Fazenda Pública, centrando as suas alegações em duas questões essenciais a dirimir no presente recurso, a saber:

a) Se o requerimento apresentado pela impugnante nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 6 e 7 do art. 61º do CIRC continha prova suficiente e foi devidamente apreciado pela Administração fiscal;

b) Se o art. 61º do CIRC consubstancia uma norma anti-abuso, para o efeito de lhe ser aplicado o procedimento estabelecido no art. 63º do CPPT, sob pena de preterição de formalidade essencial.

Da análise das respectivas conclusões, uma vez que são estas as relevantes para aferir do objecto e âmbito do presente recurso [cfr. o art. 684º, nº3, do CPC e o art. 2º, alínea e) do CPPT)], é que se há-de concluir se as razões da sua divergência com o decidido versam matéria exclusivamente de direito.

No caso *sub judice*, verifica-se que as conclusões vazadas, designadamente, nos pontos f), g), h), e i), das suas alegações, a Fazenda Pública diverge das ilações que o Meritíssimo Juiz *a quo* retirou da factualidade apresentada pela recorrida para a demonstração do exigido no n.º 6 do art. 61º do CIRC.

Na verdade, na referida conclusão f) pode ler-se, que “pela análise da prova apresentada pela Impugnante, facilmente se constata ser (a prova) uma mera **proposta indicativa** apresentada pelo BNP Paribas, que não vincula esta entidade, e onde, a mesma, **apenas admite** a contratação de um financiamento, acrescentando, que a proposta indicativa carece ainda (...)”.

E, na conclusão g), pode ler-se que “Constata-se, assim, que o BNP Paribas apenas admite a contratação do financiamento, mas, para apenas admitir essa contratação, afirma que o mesmo carece de análise interna, de ratificação pelo Comité e (...)”.

“Ou seja”, lê-se na conclusão h), “entende, o Meritíssimo Juiz na douta sentença recorrida, que a prova apresentada pela Impugnante: apesar de ser uma mera **proposta indicativa** apresentada pelo BNP Paribas; apesar de carecer de dois níveis de apreciação (cumulativos) por dois órgãos da própria entidade financeira; apesar de necessitar, ainda, de uma garantia do grupo a que pertence a Impugnante; apesar de tudo isto, ainda assim, entende, o Meritíssimo Juiz, que a prova apresentada é suficiente para afastar a aplicação do n.º 1 do art.º 61.º do CIRC, ainda que a mesma, como se demonstrou, não onere ou vincule o BNP Paribas.”

Por sua vez, nas conclusões k), l), e m), a Fazenda Pública entende que a prova produzida foi insuficiente.

Assim, na conclusão k) pode ler-se, entre o mais, que “(...) a reclamante teria de demonstrar, através dessa prova, que conseguiria obter o **mesmo** nível de endividamento e em condições análogas **sem o envolvimento das entidades com as quais detém relações especiais**, o que, está bom de ver, através destes documentos não foi, ainda que minimamente, demonstrado”.

E, na conclusão l) afirma-se que “a proposta apresentada pelo BNP Paribas não demonstra, pelas razões invocadas, que a linha de crédito obtida pelo sujeito passivo junto da entidade com a qual detém relações especiais poderia ter sido concedida por si, (...)”.

Na conclusão m), quanto ao esclarecimento adicional apresentado pelo BPN Paribas, pode ler-se que, na óptica da Fazenda Pública que aquele apenas admite, “considerar uma proposta, e, como está bom de ver, considerar uma proposta é substancialmente diferente de conceder financiamento”.

Finalmente, na conclusão q) conclui-se que “a prova apresentada não afasta a aplicação do disposto no n.º 1 do art. 61º do CIRC (...)”.

Em resultado do exposto verifica-se que em todas as situações apontadas, a Fazenda Pública assume clara discordância com o decidido pelo tribunal “a quo” em sede de matéria de facto, pondo em causa os juízos de apreciação da prova a partir dos factos provados e não provados, pretendendo daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito. Com efeito, a consideração dos factos por si enunciada poderia, em seu entender, ser determinante para a procedência do recurso.

Acresce que também a recorrente Itelcar –Automóveis de Aluguer, SA., vem nas conclusões do seu recurso [em especial na conclusão c)], manifestar discordância com o decidido em matéria de facto pelo tribunal “a quo”, no que concerne ao não reconhecimento pelo tribunal recorrido do seu direito a uma indemnização por prestação de garantia indevida.

Assim sendo, se as questões controvertidas não se resolvem mediante exclusiva actividade de interpretação e aplicação de normas jurídicas, antes pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto, o recurso deixa de ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Constitui jurisprudência do STA, vazada, entre outros, no Acórdão de 21/4/2010, proc n.º 189/10, que “se as conclusões das suas alegações de recurso o recorrente manifesta clara discordância com o decidido no que respeita aos juízos de apreciação da prova efectuados pelo Tribunal recorrido, assumindo uma clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório, o recurso versa também matéria de facto.”

Neste contexto, o recurso não tem fundamento, exclusivamente, em matéria de direito, suscitando-se igualmente questões em matéria de facto, o que faz com que não seja este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, mas sim o TCAN.

Pelo exposto, procede, desta forma, a excepção de incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do objecto do recurso suscitada pelo Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

### III- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça devida em 2UC.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Execução de julgado. Pagamento insuficiente. Imputação dos pagamentos.*

### Sumário:

*O regime de imputação de pagamentos previsto no art. 40.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária é aplicável às dívidas da administração tributária para com os contribuintes, pagas em execução de julgado.*

Processo n.º 1113/11-30.

Recorrente: Tejo Energia — Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, S. A.

Recorrido: Director Geral dos Impostos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – TEJO ENERGIA – PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉCTRICA, S.A., requereu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria execução da sentença do mesmo Tribunal, de 26-10-2009, que julgou procedente uma impugnação judicial de uma liquidação de IRC relativa ao ano de 1998.

Por sentença de 4-6-2010, proferida no presente processo de execução daquela sentença, aquele Tribunal condenou a executada Fazenda Pública a pagar à exequente o seguinte:

1. o montante de 500.758,58 €, a título de restituição do imposto indevidamente pago;
2. Juros indemnizatórios, calculados sobre o capital reclamado, no montante referido na alínea antecedente, à taxa de 7% ao ano, no período compreendido entre 30/12/2002 e 01/05/2003, e à taxa de 4% ao ano, quanto ao período compreendido entre 01/05/2003 e 14/12/2009;
3. Juros de mora sobre o capital reclamado, referido em 1. supra, calculados à taxa de 4% ao ano, desde 15/12/2009 até integral pagamento.

A Exequente pediu esclarecimento da sentença, sobre quem deve efectuar o pagamento, que requerera que fosse efectuado por dotação orçamental do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (fls. 140-145).

Aquele Tribunal esclareceu que o pagamento através da referida dotação apenas deveria ser efectuado se a Administração Fiscal não efectuasse o pagamento no prazo de 30 dias (fls. 148).

A Administração Fiscal efectuou a restituição à Exequente da quantia de 500.758,58 €, relativa ao do imposto indevidamente pago, mas a Exequente defendeu que tal pagamento deve ser imputado, em primeiro lugar, aos juros indemnizatórios e juros de mora e só depois à dívida de imposto (que será o capital) (fls. 161-163 e 170-172).

A Administração Fiscal efectuou outros pagamentos, mas a Exequente entende que ainda estão em dívida quantias relativas ao imposto em causa e juros de mora (fls. 223 e seguintes).

A Fazenda Pública, no entanto, entendeu que a sentença está completamente executada.

Por despacho de 14-7-2011, o Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou a obrigação da Fazenda Pública integralmente cumprida e improcedente o pedido da Exequente de pagamento de outras quantias.

É deste despacho que a Exequente interpôs o presente recurso jurisdicional, em que apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. *Em 24.12.2010 foi instaurado o PEF n.º 1775201001058460 para cobrança coerciva de dívida relativa ao IRC de 2007, na quantia exequenda de € 6.3 02,44, vencida em 02.12.2010;*

2. *A oponente intentou neste TAF os processos de impugnação que identifica no art.º 7º da p.i. junta aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido;*

3. *Pela devedora não foi efectuado qualquer pagamento no referido processo;*

4. *e em que, no seu n.º 3, se referem expressamente pagamentos efectuados por “contribuintes e terceiras”; ressalvando, pois, a aplicação do n.º 3 a estes casos — algo que os restantes números, como é bom de ver, não fazem.*

5. *Não se poderá concluir, assim, senão que o legislador fiscal não pretendeu consagrar tal limitação ao n.º 4, ora em análise.*

6. *Não o tendo feito, não o poderá fazer, também, o intérprete ou aplicados da lei.*

7. *Do ponto de vista teleológico, a aplicação indistinta (i.e., a pagamentos a efectuar quer pelo contribuinte, quer pela Administração fiscal) deste preceito resulta (também) por demais evidente.*

8. *Com efeito, uma limitação como aquela que o Tribunal a quo entendeu existir contenderia com o Estado de Direito democrático, não se compaginando, designadamente, com o princípio constitucional da igualdade.*

9. *Pois que, em face de uma mesma obrigação tributária (no mesmo montante, claro está), ver-se-ia a Administração fiscal habilitada a contabilizar juros enquanto tal obrigação não se mostrasse integralmente liquidada pelo contribuinte; enquanto que este teria apenas direito a receber os juros que se mostrassem já devidos aquando da prolação da sentença que os tornou devidos em primeiro lugar;*

10. *e independentemente do momento em que estes viessem, afinal, a ser pagos (2, 5 10 ou mais anos)!*

11. *Este mesmo entendimento, de resto, foi já professado pelo douto Supremo Tribunal Administrativo, que concluiu, em Acórdão proferido em Outubro de 2007 (do qual foi Relator o Venerando Juiz Conselheiro Lúcio BARBOSA) que “no caso de o montante pago [pela Administração fiscal] ser inferior ao detida, a imputação do pagamento, faz-se nos termos do artigo 40.º, n.º 4, da LGT”.*

12. *Pelo que, salvo o devido respeito, a decisão proferida além de não se compaginar com os mais elementares princípios do Estado de Direito democrático, viola o disposto no artigo 40.º, n.º 4 da LGT.*

**TERMOS EM SE DEVE DAR PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, ANULANDO-E A DECISÃO RECORRIDA, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, ASSIM SE FAZENDO INTEIRA JUSTIÇA.**

A Fazenda Pública contra-alegou, sem apresentar conclusões, defendendo, em suma, que o recurso não deve ser provido e deve ser mantida a sentença recorrida.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer, no prazo legal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No despacho recorrido fazem-se referências às posições assumidas pelas partes no processo, mas não se dá especificamente como provado que os pagamentos que a Fazenda Pública diz ter efectuado o tenham sido.

De qualquer modo, resulta inequivocamente da sentença recorrida que as partes estão de acordo quanto ao ponto de não ter sido efectuado de uma só vez o pagamento que a administração tributária deveria fazer em execução de julgado, o que basta para identificar a questão que é objecto do recurso, embora no caso de a decisão vir a ser favorável à Recorrente seja necessária a fixação dos factos relevantes para aplicar o direito, que não pode ser efectuada por este Supremo Tribunal Administrativo, que tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 12.º, n.º 5, do ETAF).

3 – A questão que se coloca no presente recurso jurisdicional é a de saber qual a ordem por que devem ser imputados pagamentos efectuados pela administração tributária, em execução do julgado anulatório, que não foram suficientes para o pagamento de todas as quantias que essa execução implicava.

Na sentença recorrida entendeu-se que não era aplicável o regime previsto no art. 785.º, n.º 2, do Código Civil, por ele apenas ter aplicação em caso de pagamento voluntário e não nos de execução coerciva.

Entendeu-se ainda na sentença recorrida que o art. 40.º, n.º 4, da LGT também não é aplicável, por visar situações em que o contribuinte tem de efectuar pagamentos à administração tributária e não pagamentos desta em relação ao contribuinte.

No presente recurso jurisdicional, a Recorrente censura à sentença recorrida apenas o decidido quanto à não aplicação, o que tem insito que aceitou o entendimento adoptado nela quanto à não aplicação do regime do art. 785.º, n.º 2, do Código Civil.

4 – O art. 40.º, n.º 4, da LGT estabelece o seguinte:

4. *Em caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem, a:*

- a) *Juros moratórios;*
- b) *Outros encargos legais;*
- c) *Dívida tributária, incluindo juros compensatórios;*
- d) *Coimas.*

Não resulta explicitamente do texto desta norma se o regime nele previsto se aplica apenas às dívidas de que são credoras entidades públicas ou também às dívidas de que estas entidades são devedoras em relação a particulares.

A referência que nesta norma se faz a juros de mora não permite qualquer ilação num sentido ou noutro, pois tanto pode ser credor desse tipo de juros a administração tributária como o contribuinte (arts. 44.º e 102.º, n.º 2, da LGT e, actualmente, também o n.º 5 do art. 43.º, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Por outro lado, embora naquele n.º 4 do art. 40.º se faça referência a juros compensatórios, de que só pode ser credora a administração tributária (art. 35.º da LGT), e não também a juros indemnizatórios, de que só podem ser credores os contribuintes (art. 43.º da LGT), não pode daí retirar-se qualquer conclusão no sentido de legislativamente se ter em mente a aplicação da norma apenas a créditos da administração tributária sobre os contribuintes, pois os juros indemnizatórios podem englobar-se, por mera interpretação declarativa, na referência a «*outros encargos legais*», que consta da alínea b).

Desta perspectiva, a referência explícita aos juros compensatórios e não também aos juros indemnizatórios, pode ser explicada pelo facto de aos juros compensatórios, ao contrário do que sucede com os juros indemnizatórios, não ser reconhecida autonomia, por eles se integrarem «*na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados*». Isto é, a referência explícita na alínea c) aos juros compensatórios, terá o alcance de clarificar que, para efeitos de imputação dos pagamentos, eles são tratados como a dívida tributária e não como encargos autónomos.

Por isso, não pode com base no teor literal do n.º 4 do art. 40.º da LGT, afastar-se a sua aplicação às dívidas da administração tributária para com os contribuintes.

5 – O art. 40.º da LGT vem incluído no Capítulo referente à «*Extinção da relação jurídica tributária*» e na sua Secção I, relativa ao «*pagamento da prestação tributária*».

A «*relação jurídica tributária*» abrange, inequivocamente, não só as dívidas do contribuinte para com a administração tributária como as desta para com os contribuintes, como resulta do texto do n.º 1 do art. 30.º da LGT, em que se indicam créditos e dívidas e juros a favor da administração tributária e a favor dos contribuintes:

*Integram a relação jurídica tributária:*

- a) *O crédito e a dívida tributários;*
- b) *O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;*
- c) *O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;*
- d) *O direito a juros compensatórios;*
- e) *O direito a juros indemnizatórios.*

*Por outro lado, é também inequívoco que a referida Secção I, relativa ao «pagamento da prestação tributária», não se aplica apenas às dívidas dos contribuintes para com a administração tributária, pois o art. 43.º da LGT, englobado nesta Secção, reporta-se exclusivamente a dívidas da administração tributária para com os contribuintes.*

Assim, também não pode com base no elemento sistemático retirar-se qualquer conclusão no sentido da não aplicação do regime do referido n.º 4 do art. 40.º da LGT às dívidas da administração tributária para com os contribuintes.

6 – Neste contexto, resta fazer apelo ao elemento racional e teleológico que aponta no sentido de aquela norma ser aplicável, na falta de qualquer outra, às dívidas da administração tributária para com os contribuintes.

Na verdade, sendo relevante a ordem de imputação dos pagamentos para determinar os direitos dos contribuintes (como evidencia o montante considerável que atinge a discordância entre a administração tributária e o contribuinte no presente processo), não será aceitável uma interpretação no sentido de que os pagamentos insuficientes que a administração tributária efectuar são imputáveis nos créditos do contribuinte pela forma que a administração tributária entender.

Por outro lado, não seria compreensível uma solução deste tipo, num contexto de um diploma, como é a LGT, que visou promover «*uma maior justiça fiscal entre a Administração e os contribuintes*», particularmente em matéria do regime de juros a favor da administração tributária e dos contribuintes [como se conclui da alínea 19) do art. 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, que autorizou o Governo a aprovar a LGT].

Assim, a solução mais razoável, que se tem de presumir ter sido legislativamente adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), é a de que naquele n.º 4 do art. 40.º da LGT se regulou, de forma igualitária e

justa, o regime de imputação de pagamentos insuficientes tanto das dívidas do contribuinte para com a administração tributária como as desta para com os contribuintes.

De resto, a entender-se que o regime das dívidas da administração tributária para com os contribuintes não está abrangido neste n.º 4 do art. 40.º, estar-se-ia perante uma lacuna de regulamentação, pois, como se referiu, não é indiferente a forma como é efectuado o pagamento e, por isso, se trata de um ponto das relações entre a administração tributária e os contribuintes carente de regulamentação.

O preenchimento dessa hipotética lacuna não poderia deixar de ser efectuado com aplicação analógica da referida norma do art. 40.º, n.º 4, da LGT, tendo em mente a referida intenção legislativa de consagrar «*uma maior justiça fiscal entre a Administração e os contribuintes*».

Por isso, é de entender, como já decidiu este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 17-10-2007, proferido no processo n.º 447/07, e o referido art. 40.º, n.º 4, da LGT ser aplicável às dívidas da administração tributária para com os contribuintes.

7 – Como se referiu, a situação fáctica em que assentou a decisão recorrida está suficientemente definida para ser identificada a questão de direito a apreciar, mas não o está quanto à quantificação das quantias pagas e cálculo das quantias a pagar, designadamente porque até haverá que atender a um elemento normativo novo, que é o n.º 5 do art. 43.º da LGT, aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que tem aplicação imediata às decisões judiciais transitadas em julgado, cuja execução se encontre pendente à data da entrada em vigor desta Lei, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do seu art. 151.º.

Por isso, impõe-se que os autos baixam ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, a fim de ser ampliada a matéria de facto com fixação de todos os factos relevantes, em conformidade com os arts. 729.º, n.º 3, e 730.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto nos arts. 281.º do CPPT e 4.º, n.º 1, alínea b), do DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, factos esses a que deverá fazer aplicação do regime jurídico definido no presente acórdão.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional, em revogar a decisão recorrida e em ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a fim de ser proferida nova decisão com ampliação da matéria de facto e aplicação do regime legal aqui definido.

Custas pela Fazenda Pública, que contra-alegou, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. – *Jorge de Sousa* (relator) – *Francisco Rothes* – *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Imposto de Selo. Usucapião. Transmissão.*

### Sumário:

- I — É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.*
- II — Deste modo, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.*

Processo n.º 1120/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: António Lemos de Araújo e mulher.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1.** Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 07 de Outubro de 2010, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por António Lemos Araújo e Maria Cândida Fernandes Gonçalves, melhor identificados nos autos, contra as liquidações de imposto de selo n.º 1064922, no valor de €2.694,00 e n.º 1064925 no valor de € 2.694,00, de 14.07.2010, decorrentes de uma escritura de justificação de um prédio urbano, outorgada em 19 de Outubro de 2009, no Cartório Notarial de Barcelos do Dr. Jorge Costa e Silva, onde



foi declarado terem os impugnantes adquirido por compra, não formalizada na altura, uma parcela de terreno sobre a qual vieram a construir uma casa com um pavimento e dependência.

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

*I- Por força do disposto no art. 7º do Decreto-Lei n.º 28/2003, de 12.11, foi alterado substancialmente o CIS, tendo, no âmbito da incidência do imposto, sido integradas - a título de transmissões gratuitas - as aquisições por usucapião do direito de propriedade ou de qualquer outro direito real de gozo sobre bens imóveis.*

*II. As aquisições por usucapião são ficcionadas pelo legislador do CIS como se tratando de transmissões a título gratuito, pois que o art. 12, n.2 3, alínea a) do CIS dispõe: “são consideradas transmissões gratuitas, designadamente as que tenham por objecto “direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião”-*

*III. Constituinte o tributo encargo do adquirente dos bens, no caso os usucapientes/impugnantes, nos termos do preceituado no art. 32, n.2s 1 e 3, alínea a) do CIS.*

*IV. No que toca ao nascimento da obrigação tributária determina a alínea r) do art. 52 do CIS que: «A obrigação tributária considera-se constituída nas aquisições por usucapião, na data em que (...) for celebrada a escritura de justificação notarial”,*

*V. Ou seja, para efeitos de incidência do Imposto de Selo o legislador estabeleceu que o nascimento da obrigação tributária séria a data de celebração da escritura de justificação,*

*VI. E não o termo inicial da posse ou o momento em que se completaria o prazo de usucapião.*

*VII. Com efeito, o facto de, no caso sub judicio, a posse do terreno se reportar a 1982, conforme consta da escritura de justificação e o momento da aquisição do direito de propriedade ser também essa data e os efeitos da usucapião retroagirem à data do início da posse, nos termos previstos nos artigos 1288º, 1316 e 1317º, alínea c) do C.C,*

*VIII. é irrelevante para efeitos de tributação em Imposto de Selo, já que a obrigação tributária se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial, ocorrida em 19.10.2009, conforme resulta do disposto no artº 5º, alínea r) do CIS.*

*IX. Por seu lado, o art. 13º, n.º 1 do CIS dispõe que o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial,*

*X. Por último, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS estabelece que a “aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião” é tributada à taxa de 10% sobre o valor dos mesmos.*

*XI. Para além dos normativos legais insitos no CIS acabados de referir importa, ainda, atentar que da concatenação dos arts. 92º do Código do Notariado (CN) e 117º-A do Código do Registo Predial (CRP) resulta que a aquisição por usucapião formalizada por escritura de justificação realizada na vigência do CIS só pode reportar-se aos direitos reais inscritos na matriz à data da celebração da escritura pública de justificação notarial ou cuja inscrição se encontre pedida na mesma data.*

*XII. Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no art. 30º, n.º 1 do CRP nos “títulos respeitantes a factos sujeitos a registo, a identificação dos prédios não pode ser feita em contradição com a inscrição na matriz”.*

*XIII. Voltando ao caso sub judicio, é patente que o objecto da dita aquisição é a realidade imobiliária existente à data da celebração da escritura e não qualquer outra.*

*XIV. Na verdade, os ora impugnantes, como se deu como provado na douta sentença ora recorrida, construíram um prédio em terreno de terceiro, facto este que não lhes confere a propriedade do mesmo, pois tal construção se revela uma mera benfeitoria útil (cfr: n.º 3 do art. 216º do Código Civil).*

*XV. Nem sendo, igualmente, legalmente admissível que o valor das benfeitorias seja deduzido ao valor tributável para efeitos de tributação da aquisição por usucapião.*

*XVI. Tendo na douta sentença ora recorrida se decidido de forma diversa é inevitável que se conclua que foram violados os arts. art. 1º, n.º 3, alínea a), 5º, alínea r), 13º, n.º 1 todos do CIS e, bem assim, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS.*

*XVII. Destarte é entendimento da AT que a factualidade dos presentes autos preenche os pressupostos de incidência previstos no CIS, sendo, por isso passível de tributação nos exactos moldes que o foram e que constam dos actos tributários ora em crise.»*

**2** - Os recorridos apresentaram contra-alegações, pugnano pela manutenção do decidido em primeira instância sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta secção do STA, que citam.

**3** - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, invocando, em síntese, a seguinte fundamentação:

«(...) 2. No caso sob análise: a) tendo o prédio urbano que se encontra implantado na parcela de terreno para construção adquirida por usucapião sido construído pelos impugnantes, não se poderá considerar que o mesmo lhes foi transmitido por título gratuito b) a edificação construída pelos impugnantes no terreno para construção, adquirido por usucapião, constitui uma benfeitoria útil (art.216º C. Civil) c) o Imposto de Selo deve incidir apenas sobre o valor patrimonial tributário do terreno adquirido por usucapião, constante da matriz à data da transmissão (art.13º nº1 CIS).

3. *A jurisprudência do STA-SCT tem-se pronunciado de forma consistente no sentido propugnado (acórdãos 26.11.2008 processo n.º 376/08; 21.10.2009 processo n.º 652/09; 27.01.2010 processo n.º 922/09; 13.01.2010 processo n.º 1124/09; 20.01.2010 processo n.º 773/09; 24.02.2010 processo n.º 806/09; 3.03.2010 processo n.º 1190/09; 22.09.2010 processo n.º 334/10)»*

4 – Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4.1 Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

1. Os impugnantes são donos e legítimos proprietários de um prédio urbano composto de casa com um pavimento, com área de 127 m<sup>2</sup>, dependência com área de 33 m<sup>2</sup> e logradouro com área de 383 m<sup>2</sup>, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2045 da freguesia de Marinhas, concelho de Esposende.

2. No dia 9 de Outubro de 2009, foi lavrada a escritura de Justificação notarial no Cartório do Dr. Jorge da Costa e Silva, lavrada a folhas 63 a 65 do livro 284 A, cujo teor consta de fls 61 a 66 dos presentes autos que aqui se tem por integralmente reproduzida e através da qual e entre o mais, ficou a constar que os impugnantes são actualmente donos e legítimos possuidores do prédio urbano que se compõe de casa com um pavimento, com área de 127 m<sup>2</sup>, dependência com área de 33 m<sup>2</sup> e logradouro com área de 383 m<sup>2</sup>, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2045 da freguesia de Marinhas, concelho de Esposende, com valor patrimonial tributário de € 11.896 24, que foi edificado numa parcela de terreno para construção registada na Conservatória do Registo Predial de Esposende a favor de Manuel da Costa e Silva e Teresa Salgueiro Paulo nos termos da inscrição AP 9 de 28/07/1987.

3. Na referida escritura ficou ainda a constar que os impugnantes declararam que foram eles que edificaram a expensas suas, naquela parcela de terreno, o prédio urbano atrás identificado e que a referida parcela veio à sua posse por compra meramente verbal ao mencionado Manuel da Costa e Silva e Teresa Salgueiro Paulo, em 18.10.1982;

4. Os justificantes, ora impugnantes, pretendendo levar a registo o identificado prédio invocaram o usucapião como forma de aquisição originária;

5. O prédio urbano atrás identificado foi avaliado em € 53.880,00, consoante resulta da Notificação da dita Avaliação datada de 2010.04.14, emitida pelo Serviço de Finanças de Esposende ao impugnante António Lemos Araújo.- cfr. doc. n.º2 (fls 67) junto com a p.i. e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

6. Com data de 2010-07-14, foram efectuadas, em nome dos impugnantes, as liquidações de imposto de selo com os números 1064922, no valor de €2.694,00 e 1064925 no valor de € 2.694,00 – cf. doc. n.º 3 e 4, junto com a p.i. (fls 68 e 69) - que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

7. Os impugnantes apresentaram Reclamação Graciosa contra as liquidações referidas em 6) que mereceram os números 0353201104000161 e 0353201104000170.- cfr doc. n.º 5 e 6, junto com a p.i. (fls 70 a 74) que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

8. As Reclamações Graciosas foram indeferidas, tendo os impugnantes sido notificados do despacho de indeferimento e seus fundamentos, na pessoa da sua ilustre mandatária, através dos ofícios 3435 e 3434, de 2011-03- 03 do Serviço de Finanças de Barcelos, - cfr fls. 70 e 72 dos autos.

4.2. Do mérito do recurso

A questão objecto do presente recurso prende-se com a legalidade da liquidação de Imposto de Selo, nomeadamente saber se o Imposto de Selo deveria ter sido liquidado reportando-se ao valor do prédio rústico originariamente adquirido pelos recorridos, ou ao valor que se encontrava inscrito na matriz à data da escritura de justificação notarial nos termos dos arts. 1º, ns. 1 e 3, 2º n.º 2, alínea b), 3º, ns. 1 e 3 alínea b), 5º, alínea r), e 13º n.º 1 do CIS.

A decisão recorrida considerou (vide fls. 108 e segs.) que o prédio urbano que a administração tributária julgou transmitido para os impugnantes não lhes foi transmitido, antes foi pelos mesmos construído sobre um terreno que, esse sim, lhe foi transmitido.

E que tendo o edifício que se encontra implantado no terreno transmitido e aqui em causa sido construído pelos impugnantes jamais se pode considerar, por um lado, que o mesmo lhes foi transmitido e, por outro, que o foi a título gratuito.

Por isso concluiu-se na sentença recorrida que são ilegais as liquidações de imposto do selo impugnadas na medida em que consideram verificada tal transmissão e na medida em que incidem sobre a mesma tomando em linha de conta o valor das benfeitorias que integram o prédio urbano.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que a factualidade dos presentes autos preenche os pressupostos de incidência previstos no CIS, sendo, por isso passível de tributação nos exactos moldes que o foram e que constam dos actos tributários ora em crise.

Desde já se dirá que o recurso não merece provimento.

Com efeito a questão suscitada tem sido objecto de jurisprudência consolidada da secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo a qual se vem pronunciando no sentido de que tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado um prédio urbano, só

o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo – cf, neste sentido, para além dos todos Acórdãos citados no Parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, os Acórdãos 805/09 de 18.12.2010, 242/10, de 9.10.2010, e 53/10, de 12.05.2010, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que, para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), remetemos para o sobre tal matéria se disse nos Acórdãos 1190/09 de 03.03.2010 e 53/10 de 12.05.2010, publicados in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como se sublinha naquele primeiro aresto, «revogado que foi, a partir de 1/1/2004, o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações pelo DL 287/2003, de 12/11, as transmissões gratuitas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo, cujo artigo 1.º, no que aqui interessa, dispõe que o imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, sendo sujeitos passivos do imposto neste caso os respectivos beneficiários [artigos 1.º, n.º 3, alínea a) e 2.º, n.º 2, alínea b) do CIS]. Constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS.

Por seu turno, no que toca ao nascimento da obrigação tributária, determina a alínea r) do artigo 5.º do CIS que esta se considera constituída nas aquisições por usucapião na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial.

Sendo que, de acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 13.º do CIS, o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. Por último, estabelece o artigo 11.º, n.º 3 da LGT que “deve atender-se à substância económica dos factos tributários”. É no confronto com este quadro normativo que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que resulta é que no caso em apreço a AF tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando ter o mesmo lhes sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

O que lhes foi efectivamente transmitido por usucapião foi, sim, um prédio rústico sobre o qual os mesmos edificaram aquele prédio urbano.»

Acresce dizer, citando também o Acórdão desta secção proferido no recurso 53/10 de 12.05.2010, que tratou de caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, que «mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Artº. 11º, n.º 3 da LGT. Finalmente, refira-se que o facto de a norma do artº. 5º alínea r) do CIS estatuir que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial e de a norma do artº. 13º, n.º 1 do CIS referir que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas ser o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permite, em nosso entender, extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, o edifício que nele se acha implantado.

E não permite porque, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como *prius* lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável ...” Na realidade, o que está em causa não é simplesmente o valor a atender para efeitos de imposto de selo, ou o momento apenas em que esse valor deve ser atendido.

A questão que, antes de todas, importa equacionar, previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, é a questão de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos? E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.»

No caso subjudice resulta manifesto do probatório (pontos 1 a 5) que só o prédio rústico foi objecto de aquisição por usucapião, e, sendo assim, só o valor deste deve ser considerado na determinação do valor a atender para efeitos de imposto de selo.

Sendo que a Administração Fiscal tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando ter o mesmo lhes sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

Neste contexto, como vem entendendo a já citada jurisprudência deste Tribunal, o acto de aquisição por usucapião de imóvel objecto dessa aquisição é, de facto, incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo, porém, já o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.

A decisão recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser confirmada.

5. Decisão:

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública,

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012 — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rotheres*.

## Acórdão de 8 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Prescrição da dívida exequenda. Paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável aos reclamantes. Citação posterior e efeito.*

### Sumário:

- I — Nos termos do 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 — No caso dos autos, é aplicável o prazo de 8 anos previsto no artº 48º da LGT, contado a partir da entrada em vigor desta, pois que a prescrição ocorreria em primeiro lugar do que se fosse aplicado o prazo de 10 anos constante do artº 34º do CPT.*
- III — No entanto, relativamente às leis que estabelecem causas de suspensão e de interrupção da prescrição, por força do artº 12º do Código Civil, são aplicáveis as leis vigentes à data da respectiva ocorrência e não a que regula o prazo.*
- IV — Deste modo, tendo os reclamantes sido citados para a execução antes de completado o prazo de prescrição, esse acto interrompeu a prescrição, iniciando-se a contagem do novo prazo só após o trânsito da decisão que puser termo ao processo.*
- V — É irrelevante para o caso que, anteriormente a essa citação, os autos tivessem estado parados por mais de um ano por motivo não imputável aos reclamantes.*

Processo n.º 1138/11-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Germano da Silva e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. – O Ministério Público, veio recorrer da decisão da Mmª juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a reclamação contra decisão do órgão da execução fiscal, deduzida por Germano da Silva, Eva de Abreu Teixeira Silva e José Fernando Teixeira da Silva, com os demais sinais dos autos, que indeferiu o seu pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda no processo de execução fiscal n.º 3476199080101441, contra eles revertido na qualidade de sócios gerentes e responsáveis subsidiários da sociedade Germano Silva Filho & Cª Lda, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª) - No dia 19/3/98, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3776-98/101044.1, para cobrança de dívidas de IVA do ano de 1996 - (cf. factos provados 1);

IIª) - O processo de execução fiscal esteve parado por facto não imputável ao sujeito passivo no período de 20/09/2000 a 02/10/2006 - (cfr. facto provado sob o n.º 5);

IIIª) - O processo de execução fiscal esteve suspenso no período de 04/05/99 a 20/09/2000 - (cf. facto provado sob n.º 4);

IV<sup>a</sup>) - Os reclamantes foram citados a 24/11/2006 - (cfr. facto provado sob o n.º 6);

V<sup>a</sup>) - O prazo prescricional das dívidas exequendas é de dez anos, contados a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, de acordo com o disposto no artº 34.º, nºs 1 e 2 do CPT;

VI<sup>a</sup>) - A instauração da execução interrompe 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 - n.º 3 do dito preceito legal;

VII<sup>a</sup>) - Entretanto, com a entrada em vigor da LGT, (aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17 de Dezembro), que entrou em vigor a 01/01/99 (art.º 6.º do DL n.º 398/98), o prazo prescricional das dívidas tributárias foi reduzido para oito anos, contando-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 - (art.º 48º, 1.º versão);

VIII<sup>a</sup>) - Havendo sucessão de regimes de prescrição e de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, aplica-se o disposto no art.º 297º, n.º 1 do C. Civil, do qual resulta que o novo prazo de prescrição de oito anos aplica-se aos prazos que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde 1/1/1999. E do mesmo preceito resulta que, a lei antiga apenas se aplica se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar;

IX<sup>a</sup>) - A Mmª Juiz a quo considerou aplicável ao caso dos autos o regime de prescrição previsto na LGT, de acordo com o disposto no art.º 297º do C. Civil, sendo que, neste aspecto, a douda sentença recorrida não merece qualquer reparo;

X<sup>a</sup>) - Por isso, considerou prescritas as dívidas exequendas, nos termos do disposto nos arts 48º, n.º 1 e 49º, n.º 2 da LGT (redacção vigente antes da revogação efectuada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro). Para o efeito, contabilizou o tempo decorrido desde 01/01/99 até 04/05/99, e desde 20/09/2000 até 24/10/2006, acrescido do que decorreu desde a citação - 24/11/2006 - até à data da prolação da sentença — 06/09/2011- concludo que se completou o prazo de prescrição de oito anos;

XI<sup>a</sup>) - Salvo o devido respeito, a Mmª Juiz a quo não interpretou correctamente o disposto no art.º 49º, nºs 1 e 2 da LGT, bem como não aplicou, como devia, o disposto nos arts 12º, 326º, n.º 1, 327º, n.º 1, do C. Civil, 90º e 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro;

XII<sup>a</sup>) - Na verdade, o prazo de prescrição encontra-se sujeito às causas de interrupção e de suspensão ocorridas no domínio da LGT, de acordo com o disposto no artº 12º do C. Civil, razão pela qual a citação dos reclamantes a 24/11/2006 inutilizou para a prescrição todo o tempo decorrido até essa data, nos termos do art.º 326º, n.º 1 do C Civil. E, tendo a interrupção resultado da citação, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos do art.º 327º, n.º 1, do C. Civil.

XIII<sup>a</sup>) - Por outro lado, por força do disposto nos arts 90º e 91º da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro, não tendo decorrido um período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo desde a citação - 24/11/2006 - até à entrada em vigor daquela Lei - 01/01/2007 -, a interrupção da prescrição ocorrida no domínio da LGT mantém-se válida e plenamente eficaz.

XIV<sup>a</sup>) - Decidindo como decidiu, a Mmª Juiz a quo não interpretou correctamente o disposto no artº 49º, nºs 1 e 2 da LGT, bem como não aplicou, como devia, o disposto nos artºs 12º, 326º, n.º, 327º, n.º 1 do C. Civil, 90º e 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Pelo que, revogando a douda sentença recorrida e julgando improcedente a excepção de prescrição invocada pelos reclamantes, por não se ter consumado a prescrição, VOSSAS EXCELÊNCIAS farão, agora como sempre, a costumada Justiça.

2. Não foram apresentadas contra alegações.

3. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

1º). Em 19.03.1998 foi instaurado a execução fiscal n.º 3776- 98/101044.1, pelos Serviços de Finanças de Guimarães-1, contra a Germano Silva & Comp., Lda. por dívida de IVA, IRS e juros compensatórios, dos anos de 1994 e 1996 (fls.1 do PEF);

2º). Em 31.01.1997, a executada aderiu ao plano de pagamento em prestações nos termos do Decreto-lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, para regularizar dívidas de IVA do ano de 1993 e 1994, (fls. 82 a 89 dos autos);

3º). Em 24.05.2006, foi a executada excluída do sistema de regularização das dívidas fiscais (fls. 122 dos autos);

4º). Em 04.05.1999 a executada originária foi declarada falida tendo o processo sido declarado findo por despacho de 20.09.2000 (fls. 59 a 68 do PEF);

5º). No período compreendido entre 20.09.2000, data em que o processo de falência foi declarado findo e 02.10.2006, data em que os Serviços de Finanças fizeram diligência, junto da Conservatória

do Registo Predial, para proceder à reversão da dívida exequenda, os autos encontraram-se parados durante 6 anos e 12 dias, por facto não imputável aos reclamantes (fls. 53 do PEF);

6º). Em 24.11.2006, os executados foram citados para esta execução, através de citação postal, nos termos do art.º 191º, n.º 2, do C.P.P.T e de citação pessoal (fls. 70 e 89 do PEF apenso aos autos)

7º). Em 28.02.2007, foi penhorado prédio urbano com o art.º 1737, da freguesia de Urgeses, Guimarães (fls. 121 dos autos);

8º). Em 19.04.2004 e 21.10.2009, os reclamantes vieram requerer a prescrição da dívida exequenda (fls. 139 e 140 do PEF);

9º). Em 22.10.2009, por despacho o Chefe de Finanças, indeferiu a reclamação, conforme documento de fls. 145 e 146 que aqui se dá por reproduzido;

10º). Os reclamantes, em 23.11.2009, vieram pedir a correcção do despacho (fls. 149 e 150 do PEF);

11º). Em 28.10.2009, foi proferido novo despacho no qual indeferiu o pedido, acto que reclama.

12º). O despacho de indeferimento foi notificado aos reclamantes, em 27.11.2009 e a presente reclamação foi interposta em 04.12.2009.

5. A única questão a decidir no presente recurso é a de saber se o despacho reclamado foi mal anulado por não ter, efectivamente, ocorrido a prescrição.

A decisão recorrida entendeu ser aplicável ao caso o prazo de oito anos previsto no artº 48º da LGT. Depois, para efectuar a contagem do prazo, contabilizou o tempo decorrido desde 01/01/99 até 04/05/99, e desde 20/09/2000 até 24/10/2006, acrescido do que decorreu desde a citação - 24/11/2006 - até à data da prolação da sentença - 06/09/2011 - concluindo que se completou o prazo de prescrição de oito anos.

Deste entendimento discorda o recorrente MºPº, invocando a seguinte argumentação:

Havendo sucessão de regimes de prescrição e de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, aplica-se o disposto no art.º 297º, n.º 1 do C. Civil, do qual resulta que o novo prazo de prescrição de oito anos aplica-se aos prazos que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde 1/1/1999. E do mesmo preceito resulta que, a lei antiga apenas se aplica se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar.

Deste modo, como bem decidi a sentença recorrida, é aplicável o prazo do artº 48º da LGT.

Porém, o prazo de prescrição encontra-se também sujeito às causas de interrupção e de suspensão ocorridas no domínio da LGT, de acordo com o disposto no artº 12º do C. Civil, razão pela qual a citação dos reclamantes a 24/11/2006 inutilizou para a prescrição todo o tempo decorrido até essa data, nos termos do art.º 326º, n.º 1 do C Civil.

E, tendo a interrupção resultado da citação, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos do art.º 327º, n.º 1, do C. Civil;

Por outro lado, por força do disposto nos arts 90º e 91º da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro, não tendo decorrido um período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo desde a citação - 24/11/2006 - até à entrada em vigor daquela Lei - 01/01/2007 -, a interrupção da prescrição ocorrida no domínio da LGT mantém-se válida e plenamente eficaz.

Deste modo, decidindo como decidiu, a Mmª Juiz a quo não interpretou correctamente o disposto no artº 49º, n.ºs 1 e 2 da LGT, bem como não aplicou, como devia, o disposto nos artºs 12º, 326º, n.º, 327º, n.º 1 do C. Civil, 90º e 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Vejamos então se o recurso merece provimento.

6. O recorrente não questiona a aplicação do prazo de prescrição previsto no artº 48º, n.º 1 da LGT. Na verdade, por aplicação do artº 297º do Código Civil, e considerando a entrada em vigor da LGT - 01.01.1999 -, o prazo de prescrição completar-se-ia primeiramente do que aplicando o prazo de 10 anos previsto no artº 34º do CPT. E, mesmo em relação ao imposto de 1994, estando o prazo interrompido por força da instauração da execução (v. facto 1º do probatório), sempre o prazo de prescrição de 10 anos terminaria depois do previsto na LGT, contado a partir de 01.01.1999.

Porém, como este Supremo Tribunal tem vindo a afirmar repetida e uniformemente, 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.

Deste modo, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do artº. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, ou seja, antes de 01.01.2007, 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. *(Neste sentido, entre muitos outros, v. os Acórdãos de 14.12.2011 — Processos n.ºs 0655/11 e 01057/11, de 30.11.2011 — Processo n.º 01012/11 e de 16.11.2011 — Processo n.º 0289/11).*

No caso dos autos resulta do probatório (v. o n.º 5º) que, tendo os autos estado parados por mais de um ano, ocorreu depois a citação dos reclamantes, facto interruptivo do prazo (artº 49º, n.º 1 da LGT) – v. n.º 6º do probatório

E, como refere o recorrente MºPº, depois dessa citação não ocorreu nenhum outros facto suspensivo, nomeadamente a paragem do processo por mais de um ano, pelo que, por aplicação do disposto no artº 327º, n.º 1 do Código Civil, o novo prazo de prescrição não começa a contar enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo.

Concluindo então, temos que na data da citação dos reclamantes - 14.11.2006 - ainda não se havia completado o prazo de prescrição; a citação interrompeu a prescrição com a inutilização do prazo anteriormente decorrido (artº 49º da LGT). Desde a data da citação o prazo não voltou a correr, tal acontecendo só após o trânsito da decisão judicial que puser termo ao processo.

Pelo que ficou dito, é irrelevante que o processo tenha anteriormente estado parado por motivo não imputável aos reclamantes, anteriormente à citação, procedendo, assim, o recurso do MºPº.

7. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e mantendo-se o despacho reclamado que indeferiu o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Avaliação indirecta. Incremento patrimonial não justificado. artº 89-A n.º 3 da LGT.*

### Sumário:

- I — Tem lugar avaliação indirecta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT.*
- II — Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.*
- III — Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos consumos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização de tais consumos sendo a melhor interpretação do art. 89.º-A, n.º 3, da LGT, a que exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada.*
- IV — Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, sem prejuízo desta justificação relevar para efeitos da fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.*

Processo n.º 50/12-30.

Recorrente: Director de Finanças do Porto.

Recorrido: José Manuel Pereira da Silva e mulher.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

O Sr. Director de Finanças do Porto não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal que julgou procedente o recurso judicial interposto ao abrigo do disposto nos artigos 89º-A, n.º 7 da Lei Geral Tributária (LGT) e 146º-B, n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), por José Manuel Pereira da Silva e mulher Maria Luísa Gonçalves da Costa e Silva, da decisão de avaliação da matéria colectável em sede de Imposto sobre o Rendimento

das Pessoas Singulares (IRS), dos anos de 2007 e 2008, nos termos do disposto no artigo 87.º, alínea f) da LGT, por métodos indirectos, interpôs recurso da mesma sentença para o TCA- Norte, o qual por acórdão de 03/11/2011 se julgou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declarou competente este STA.

**No recurso, conclui as suas alegações da seguinte forma:**

1º A decisão recorrida subjacente à douta sentença está fundamentada no disposto no artigo 87.º, alínea f) e, portanto na verificação de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e os consumos evidenciados pelo sujeito passivo nos anos de 2007 e 2008.

2º Por um lado, os factos presentes a juízo atestam que no ano de 2007 houve consumos evidenciados num montante global de 350.919,10 €, e que no ano de 2008 os consumos evidenciados pelo sujeito passivo foram no valor 63.309,14€.

3º Por outro lado, observamos que no ano 2007 o rendimento declarado para efeitos de tributação em IRS foi tão-somente de 3900,00€ e em 2008 esse valor declarado foi apenas de 20.000,00€.

4º Logo, em ambos os anos, existe a desproporção requerida na alínea f) do artigo 87.º da LGT e, por isso, teria que ser iniciado um procedimento de avaliação indirecta.

5º Sendo no âmbito do procedimento de avaliação indirecta que seria apurado se essa desproporção corresponde ou não 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 consumo evidenciado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT.

6º Os pressupostos inscritos na alínea f) do artigo 87.º para abrir o procedimento de avaliação indirecta são objectivos. Por um lado, é requerida a existência de um acréscimo patrimonial e, pelo outro, o rendimento declarado. Se a divergência não justificada entre um e outro for de, pelo menos, um terço, ter-se-á forçosamente que iniciar um procedimento de avaliação indirecta no âmbito do qual é ao contribuinte que cabe o ónus da prova.

7º O que mais sobressai do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A é que nesta classe de procedimento tributário há uma inversão do ónus da prova. Com efeito, “cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo patrimonial ou o consumo evidenciados”. Portanto, à Administração Tributária cabe a prova dos factos que fazem despoletar o procedimento de avaliação indirecta - os tipificados na alínea f) do artigo 87.º - e ao contribuinte cabe toda a prova destinada a ilidir ou enfraquecer o corolário presuntivo que a lei tira desses indícios e que é o de que existe um rendimento tributável não declarado.

8º Face ao regime da avaliação indirecta previsto no art. 89º-A e ao seu escopo, é claro que só a demonstração de quais os concretos meios financeiros não sujeitos a declaração foram afectos ao consumo evidenciado permitirá considerar satisfeita a exigência de justificação feita no n.º 3 daquele artigo.

9º A consideração global de valores mutuados durante o exercício em análise, sem qualquer critério de afectação aos concretos actos de consumo evidenciado, em nada afasta ou ilide a presunção constante do artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT.

10º A interpretação do artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT, que a douta sentença adopta, segundo a qual a lei não impõe aos contribuintes que demonstrem a concreta aplicação dos rendimentos não sujeitos a tributação na manifestação de fortuna evidenciada, mas apenas a disponibilidade sobre esses meios, é dissonante da letra e da ratio da norma.

11º A exigência legal que decorre do artigo 89º-A, n.º 3 da LGT, impõe que o sujeito passivo alegue e prove quais os meios financeiros que, concretamente, mobilizou para os consumos que efectuou.

12º Neste sentido é entendimento jurisprudencial, ao que conhecemos, unânime, que a melhor interpretação do art. 89.º-A, n.º 3, da LGT, exige que o contribuinte prove a relação directa de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinado consumo evidenciado.

13º Só assim se pode considerar que o contribuinte, para evidenciar determinado consumo, não despendeu rendimentos sujeitos a declaração.

14º A não ser assim, como na douta sentença não é, bem pode suceder que o contribuinte continue a manter na sua disponibilidade os meios financeiros que alegou e demonstrou não estarem sujeitos a declaração totalmente incólumes (i. e, não consumidos por consumo algum).

15º Em bom rigor, permitir o contrário, isto é, presumir que a mera disponibilidade de meios financeiros justifica consumos evidenciados sem qualquer prova da efectiva afectação, seria admitir que um ónus de prova - uma presunção legal *iuris tantum* - pudesse ser afastado por uma outra presunção e não por prova em sentido contrário... assim se esvaziando de qualquer conteúdo útil o prescrito no artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT.

Nestes termos, e nos mais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida por repercutir uma interpretação incorrecta do disposto no artigo 89.º-A, n.º 3, da Lei Geral Tributária e por, no caso, estarem verificados todos os pressupostos da avaliação indirecta e ser legal o acto de fixação recorrido.



**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Ministério Público junto deste STA reiterou** o parecer emitido pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> junto do TCA Norte quanto ao mérito do recurso que se destaca na parte que nos interessa.

**“(…) Sobre o mérito do recurso.**

**Parece-nos que o recurso só parcialmente tem mérito.**

**Não questiona o ora recorrente que os contribuintes (ora recorridos) dispunham de meios económicos e financeiros para suportar os consumos evidenciados no período de tributação em análise.**

**Questiona sim é que tenham demonstrado a concreta aplicação desses rendimentos (não sujeitos a tributação) na manifestação de fortuna evidenciada.**

**É entendimento corrente e pacífico que no regime de avaliação indirecta prevista no art. 89.º A, n.º 3, da LGT, cabe ao contribuinte demonstrar os concretos meios financeiros (não sujeitos a tributação) que afectou ao consumo (manifestação de fortuna) evidenciado, para satisfazer a exigência de justificação prevista no n.º 3, do citado preceito - nesse sentido cf., além de outros, o acórdão do TCAN de 28.10.2010, recurso 00212/10.9BEPNF, no qual se escreve:**

*“Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos suprimentos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização desses suprimentos, sob pena de não se poder ter como justificada a manifestação de fortuna evidenciada (cf n.º 3 do art. 89.º-A, da LGT, que exige ao contribuinte a comprovação..., de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas”.*

**do sentido.**

**Deve, nos sobreditos termos, proceder parcialmente o recurso. Relativamente à avaliação indirecta incidente sobre o ano de 2007, parece-nos que ficou demonstrada a mobilização do concreto meio financeiro para o pagamento do IMT, no montante de 7.328,00 Euros, face ao movimento a crédito desses montante constante da conta 2438769 do BPI, titulada pelo recorrente marido - cf., conjugadamente, os pontos M, N e O do probatório.**

**E no que tange às despesas declaradas no Anexo H da declaração Modelo 3 do IRS, referente ao mesmo ano, não se vêem razões para exigir a concretização dos meios financeiros para o respectivo suporte, por se tratar de despesas que, normalmente, são pagas em numerário.**

**Pelo exposto, e no que respeita à avaliação indirecta incidente no ano de 2007, apenas falta a justificação exigida no n.º 3, do citado preceito legal, relativa à aquisição da quota da sociedade “Bar Fuselhas Lda”, devendo confirmar-se a validade da avaliação indirecta do ano de 2007 na parte em que foi relevada por aquela aquisição patrimonial.**

**Quanto à avaliação indirecta referente ao ano de 2008, o incremento patrimonial não justificado respeita às despesas declaradas no Anexo H do modelo 3 de IRS (16.872,57 Euros) e ao IMI pago, no valor de 1.027,81 Euros.**

**Pelas mesmas razões já referidas a propósito da avaliação indirecta de 2007, na parte em que foi influenciada pelas despesas do Anexo H, também não se vêem razões para exigir a concretização dos correspondentes meios financeiros para o respectivo suporte. Por conseguinte, carece de suporte legal a avaliação indirecta respeitante a 2008, sendo de confirmar nesta parte o julgado que decidiu no mencionado sentido”.**

**Há dispensa de vistos atenta a natureza urgente do processo**

## **2-Fundamentação:**

A decisão recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

Em face dos elementos existentes nos autos, consideram-se provados os seguintes factos, com relevância para a decisão da causa:

A) Em cumprimento das ordens de serviço nos OI200904016 e OI200904427 de 23/07/2009 e 21/08/2009, respectivamente, os Serviços de Inspecção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças do Porto levaram a cabo uma acção inspectiva interna aos ora recorrentes, relativamente ao IRS dos anos de 2007 e 2008, a qual foi concluída em 17/09/2010, dando origem a um projecto de relatório da inspecção tributária, notificado aos recorrentes através do ofício n.º63512, de 28/09/2010 - cfr. projecto de relatório da inspecção tributária e respectiva notificação incorporados no P.A., não numerado, apenso aos autos.

B) Os recorrentes não exerceram o direito de audição sobre o projecto de relatório da inspecção tributária - cfr. ponto VIII do relatório da inspecção tributária (RIT) incorporado no P.A., não numerado, apenso aos autos.

C) Em 25/11/2010, foi elaborado o relatório final da inspecção tributária, nos termos que constam do P.A. não numerado apenso aos autos, relatório esse que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, e donde, além do mais, consta o seguinte:

**“(…)”**

*IV - MOTIVO E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS*

*-1-*

*- Os sujeitos passivos JOSE MANUEL PEREIRA DA SILVA, contribuinte n.º ..... e MARIA LUISA GONÇALVES DA COSTA E SILVA contribuinte n.º ....., apresentaram em conjunto, na qualidade de cônjuges, as declarações de rendimentos previstas no artigo 57º do Código do IRS relativas aos exercidos de 2007 e 2008, nas quais, de acordo com consulta à respectiva liquidação de imposto, foram declarados rendimentos brutos de €3.900,00 e € 20.00000, respectivamente.*

*- Com base nos elementos recolhidos no sistema informático da DGCI detectaram-se os seguintes gastos relativos àqueles sujeitos passivos nos exercícios de 2007 e 2008:*

*• Aquisição, por parte de JOSE MANUEL PEREIRA DA SILVA, contribuinte n.º ....., em 2007/01/19, de uma quota no valor de €50.000,00, referente a 20% da empresa “BAR FUZELHAS LDA” - NIPC: 502 738 820;*

*• Nos exercícios de 2007 e 2008 efectivou suprimentos à sociedade supra identificada no valor de €2.074,75 e €45.408,76, respectivamente;*

*• Aquisição, por parte de JOSE MANUEL PEREIRA DA SILVA, contribuinte n.º ....., em 2007/06/06, do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Lavra, concelho de Matosinhos, sob o artigo 2866. O preço global da aquisição terá ascendido a €225.000,00 e o valor do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis pago em 2007-06-06 referente à mesma aquisição ascendeu a € 7.328,00 euros. Na mesma data foi celebrado um contrato de mútuo com hipoteca sobre o referido imóvel com o mesmo montante e, no mesmo dia, foi ainda realizado um contrato de abertura de crédito no montante de €67.500,00;*

*• No exercício de 2008 pagou valores referentes a IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis no montante de € 1.027,81;*

*(...)*

*• As despesas mencionadas por JOSE MANUEL PEREIRA DA SILVA, contribuinte n.º ..... e MARIA LUISA GONÇALVES DA COSTA E SILVA contribuinte n.º ....., no anexo H das declarações de rendimentos previstas no artigo 57º do Código do IRS relativas aos exercícios de 2007 e 2008 ascendem a € 9.016,35 e € 16.872,57 respectivamente;*

*Com base nestes elementos calculou-se percentagem de discrepância entre o consumo evidenciado e o conjunto dos rendimentos líquidos das diversas categorias do IRS nos exercidos de 2007 e 2008, a qual se evidencia no quadro seguinte (valores em euros):*

Descrição	2007	2008
RENDIMENTO LIQUIDO DAS DIVERSAS CATEGORIAS IRS .....	418,08	13.119,36
(...)	(...)	(...)
CONSUMO E ACRÉSCIMO PATRIMÓNIO .....	68.419,10	63.309,14
DIFERENÇA PARA O RENDIMENTO LÍQUIDO .....	68.001,02	50.189,78

*Desta forma, os sujeitos passivos foram notificados no dia 24 de Maio, data aposta no registo dos CTT, para, no prazo de 10 dias a contar da assinatura do aviso de recepção:*

*• Apresentar cópia da escritura de aquisição do imóvel atrás mencionado, bem como extractos bancários comprovativos do valor pago pelo mesmo. Exibir elementos comprovativos das despesas mencionadas no anexo H das declarações de IRS relativas aos exercidos de 2007 e 2008. (...);*

*• Apresentar provas, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, de que correspondem à realidade os rendimentos declarados nas declarações de rendimentos previstas no artigo 57º do Código do IRS relativas aos exercidos de 2007 e 2008 e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados.*

*-2-*

*- Até à data da elaboração do projecto de relatório, os contribuintes não apresentaram quaisquer elementos solicitados através da notificação efectuada. Assim sendo, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, o qual também se refere à situação prevista na alínea f) do artigo 87º do mesmo diploma, recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados nas declarações de rendimentos previstas no artigo 57º do Código do IRS, referentes aos exercidos de 2007 e 2008, e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados. Contudo, conforme se referiu, o sujeito passivo embora notificado para o efeito, não fez a prova legalmente exigida pelo n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária.*

*- O sujeito passivo adquiriu um imóvel no exercício de 2007 cujo valor de aquisição ascendeu a € 225.00000. Como o valor é inferior ao referido na tabela do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária,*

não lhe é aplicável quer o exposto neste artigo, quer o exposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 87º do mesmo diploma legal.

- O valor relativo a suprimentos efectivados pelo sujeito passivo na sociedade “Bar Fuzelhas, Lda”, no montante de € 2.074,75 foi desconsiderado porque os suprimentos têm enquadramento próprio no artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, pelo que não serão considerados face à aplicação do preceituado na alínea f) do n.º 1 do artigo 87º do mesmo diploma legal.

- Pelos motivos expostos no ponto anterior, o valor relativo a suprimentos efectivados pelo sujeito passivo, no exercício de 2008, na sociedade “Bar Fuzelhas, Lda”, no montante de € 45.408,16 também foi desconsiderado, uma vez que estes últimos têm enquadramento próprio no artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, quando ultrapassem o valor de € 50.000,00.

- Em conclusão, considera-se que se encontram reunidos os pressupostos para a realização da avaliação indirecta da matéria tributável, nos termos da alínea f) do artigo 87.º, uma vez que, conforme atrás se demonstrou, existe uma desproporção injustificada superior a um terço, entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados nos exercícios de 2007 e 2008 e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo nos mesmos períodos de tributação.

#### V - CRITÉRIOS DE CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

- O n.º 5 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária refere que “no caso da alínea f) do artigo 87º, 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 passivo no mesmo período de tributação”.

- Desta forma, e em conformidade com o referido no capítulo IV, o valor do acréscimo de património ou o consumo evidenciados, pelos sujeitos passivos ascendeu a € 66.344,35 e € 17.900,38, nos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente, e o rendimento líquido declarado por aqueles, nos mesmos períodos de tributação, foi de € 418,08 e € 13.119,36. Assim sendo, o valor dos acréscimos patrimoniais não justificados previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 9º do Código do IRS, determinados por recurso à avaliação indirecta da matéria tributável, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87º e n.º 5 do artigo 89º-A, ambos da Lei Geral Tributária, ascendem a € 65.926,17 e a € 4.781,02, com referência aos exercícios de 2007 e 2008, conforme se evidencia no quadro seguinte:

Descrição	2007	2008
RENDIMENTO LIQUIDO DAS DIVERSAS CATEGORIAS DE IRS .....	418,08	13.119,36
IMT pago na aquisição de imóveis .....	7.328,00	-
IMI pago propriedade de imóveis .....	-	1.027,81
Aquisição de 20% relativos à sociedade “Bar Fuzelhas, Lda.” .....	50.000,00	-
Despesas declaradas no anexo H do modelo 3 de IRS .....	9.016,35	16.872,57
CONSUMO E ACRÉSCIMO PATRIMÓNIO .....	66.344,35	17.900,38
ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS NÃO JUSTIFICADOS (CAT. G DO IRS) .....	65.926,27	4.781,02

(...)”

D) Em 09/12/2010, o Director de Finanças do Porto fixou aos recorrentes, com referência aos anos de 2007 e 2008, nos termos dos art.º 87º n.º 1 alínea f) e 89º-A da LGT, um rendimento tributável, a enquadrar na categoria G do IRS, no montante de € 65.926,27 e € 4.871,02, sendo o rendimento total fixado de € 66.344,35 e € 17.900,38, respectivamente, tendo por base a fundamentação constante do RIT - cfr. documentos de fixação incorporados no P.A., não numerado, apenso aos autos.

E) Em 14/12/2010, os recorrentes foram notificados, dos termos dos art. 77º da LGT e 62º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), das correcções resultantes da acção de inspeção e de que lhes foi fixado um conjunto de rendimentos líquidos, por métodos indirectos, nos termos do art.º 65º n.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e art.º 89º-A da LGT, por remissão do art.º 39º do CIRS, de € 66.344,35 e € 17.900,38, para os anos de 2007 e 2008, respectivamente - cfr. ofício da Direcção de Finanças do Porto n.º 81371, de 10/12/2010, incorporado no P.A., não numerado, apenso aos autos.

F) O presente recurso deu entrada neste Tribunal, via correio electrónico, em 21/12/2010 - cfr. fls. 2 dos autos.

Mais se provou que,

G) Nos anos de 2007 e 2008 os recorrentes declararam rendimentos brutos da categoria A de € 3.900,00 e € 20.000,00, a que correspondem rendimentos líquidos de € 418,08 e € 13.119,36, respectivamente - cfr. RIT incorporado no P.A., não numerado, apenso aos autos.

H) Por escritura pública de cessão de quotas, datada de 19/01/2007, o recorrente marido adquiriu, por € 50.000,00, uma quota social - cfr. registo informático da DGCI, respeitante à declaração modelo 11, incorporado no P.A., não numerado, apenso aos autos.

I) Em 06/06/2007, os recorrentes outorgaram uma escritura pública de compra e venda, mútuo com hipoteca e fiança, através da qual adquiriram o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Lavra, sob o art.º 2866, pelo preço de € 225.000,00, tendo-lhes, para esse efeito, sido concedido um empréstimo pelo Banco BPI, S.A. no valor de €225.000,00 - cfr. doc. 1 junto com a petição inicial, a fls. 66 a 72 dos autos.

J) Em 06/06/2007, os recorrentes e um procurador do Banco BPI, S.A. outorgaram uma escritura pública de abertura de crédito no valor de €67.500,00 - cfr. doc. 2 junto com a petição inicial, a fls. 80 a 85 dos autos.

L) Por carta datada de 22 de Janeiro de 2007, o Banco Comercial Português, S.A. comunica ao recorrente marido que foi efectuado na sua conta de depósito à ordem o seguinte lançamento: concessão de crédito, empréstimo - 126574341, valor creditado € 50.000,00 - cfr. doc. 3 junto com a petição inicial, a fls. 92 dos autos.

M) Por comunicação datada de 30/05/2007, o BBVA comunica a Artur Pinto Silva, pai do recorrente marido, que lhe foi concedido um empréstimo de €28.500,00 - cfr. fls. 148 dos autos.

N) Do extracto integrado mensal da conta 2438769 do BPI, titulada pelo recorrente marido, referente ao mês de Junho de 2007, consta um movimento a crédito lançado a 05/06/2007, no valor de € 28.500,00 - cfr. fls. 149 e 149v. dos autos.

O) Do extracto referido na alínea antecedente consta, igualmente, um movimento a débito lançado a 06/06/2007, no valor de € 7.328,00, com a descrição “*Pag. Serv. ATM Ref. DGCI (...)*” - cfr. fls. 149 e 149v. dos autos.

P) Do extracto referido na alínea N) consta, igualmente, um movimento a crédito lançado a 11/06/2007, no valor de € 67.500,00, com a descrição “*Transferência a crédito (...)*” - cfr. fls. 149 e 149v. dos autos.

Q) Em 14/03/2008, os recorrentes e um procurador do Banco BPI, S.A. outorgaram uma escritura pública de abertura de crédito no valor de €30.000,00 - cfr. doc. 4 junto com a petição inicial, a fls. 94 a 98 dos autos.

R) Nos anos de 2007 e 2008, o recorrente marido efectuou suprimentos à sociedade Bar Fuzelhas Lda. no valor de € 2.074,75 e € 45.408,76, respectivamente - cfr. registos informáticos das declarações anuais, anexo A, da referida sociedade, incorporados no P.A., não numerado, apenso aos autos.

S) Nos anos de 2007 e 2008, os recorrentes declararam nas declarações modelo 3 de IRS despesas com planos poupança-reforma, seguros de vida, seguros de saúde, juros e amortizações de dívida com a aquisição de imóvel, despesas de saúde e despesas de educação, no valor total de €9.016,35 e € 16.872,57, respectivamente - cfr. declarações modelo 3 dos anos de 2007 e 2008, incorporadas no P.A. não numerado, apenso aos autos.

#### IV. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram outros factos além dos supra referidos.

#### 3-DO DIREITO:

Tendo por base uma divergência não justificada, de mais de um terço, entre os rendimentos declarados pelos recorrentes e o acréscimo de património e consumo por eles evidenciado, nos anos de 2007 e 2008, a Administração Tributária (AT) decidiu proceder à avaliação indirecta da sua matéria colectável, ao abrigo do disposto no art.º 87º n.º 1 alínea f) da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

Questionaram desde o início, os sujeitos passivos a verificação ou não dos requisitos para a realização da avaliação indirecta ao abrigo desta norma.

A decisão recorrida considerou que estavam justificados os meios com os quais os sujeitos passivos fizeram face aos consumos evidenciados, baseada unicamente na contabilização dos recursos financeiros ou rendimentos não sujeitos a declaração, designadamente por via de empréstimos (vide sentença recorrida a fls. 170 a 172).

Vejamos:

De acordo com o disposto no art.º 89º-A n.º 3 da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, verificada a mencionada divergência cabe ao sujeito passivo, por forma a afastar a avaliação indirecta, a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte do acréscimo de património ou consumo evidenciados (ou seja, ocorre uma inversão do ónus da prova).

Se o sujeito passivo não conseguir efectuar essa prova, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação (cfr. art.º 89ºA n.º 5 da LGT, na redacção da Lei n.º 55- B/2004, de 30 de Dezembro).

Patenteia-se que o sistema criado de controlo das manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados exige ao sujeito passivo que comprove a realidade dos rendimentos declarados e que é outra a fonte do acréscimo do património ou do consumo efectuado - cfr. art.º 89º-A

n.º 3 da LGT, não lhe bastando fazer a demonstração de factos que permitam duvidar da existência do facto tributário ou da sua quantificação.

A especificidade do presente recurso consiste em ter sido levantada a questão pelo recorrente (AT) de que não basta ao sujeito passivo a demonstração de que dispunha de meios financeiros, sua fonte e respectivos quantitativos que no ano civil/fiscal em causa lhe permitiram o acréscimo do património ou do consumo, antes se lhe impondo, na óptica do recorrente, que para além disso demonstre quais os concretos meios financeiros não sujeitos a declaração que foram afectos ao consumo evidenciado.

Está, pois em causa a necessidade ou não, de o sujeito passivo efectuar tal demonstração para evitar ou afastar a avaliação indirecta.

A demonstração de que se fala é, pois, a da afectação concreta dos recursos brotados da referida fonte (rendimentos não sujeitos a tributação) ao concreto consumo ou acréscimo patrimonial.

Quid Júrís?

Creemos que este Supremo Tribunal ainda não se pronunciou sobre a interpretação específica proposta pelo recorrente do disposto no art.º 89.º A n.º 3 da LGT, na redacção da Lei n.º 55- B/2004, de 30 de Dezembro).

Não obstante, por mais de uma vez se pronunciou sobre o preceito em causa, abordando questões essenciais.

Breve Resenha Jurisprudencial:

Assim, no acórdão de 27/05/2009 rec. 0403/09 sustentou-se:

*I - Tem lugar avaliação indirecta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT.*

*II - Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.*

*III - Demonstrando-se que os rendimentos declarados em sede de IRS acrescidos de empréstimos contraídos pelo sujeito passivo totalizam valor superior ao das manifestações de fortuna, deve entender-se que foi feita a prova exigida pelos n.ºs 3 e 4 do art. 89.º-A da LGT e que, por isso, não pode efectuar-se a avaliação indirecta da matéria tributável nos termos aí indicados.*

E no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19/05/2010 tirado no recurso n.º 0734/09 sumariou-se na parte que nos interessa:

*I (...)*

*II - Evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.*

*III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.*

*IV - Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária - que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» -, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático, que a solução adoptada no acórdão recorrido não permite alcançar.*

*V - Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.*

*VI - Não tendo a administração tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto fixou à ora recorrente o rendimento tributável de €75.000,00 com recurso a avaliação indirecta.*

Na linha de interpretação proposta pelo recorrente surpreende-se o Ac. do TCA- Norte de 28/10/2010 tirado no recurso 212/10.9BEPNF, assim sumariado:

*I - Evidenciada a realização pelo contribuinte, num determinado ano, de suprimentos de montante superior a € 50.000,00 quando declarou rendimentos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 50% do valor dos suprimentos - cf. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável desse ano.*

*II - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos suprimentos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização desses suprimentos, sob pena de não se poder ter como justificada a manifestação de fortuna evidenciada (cf. n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, que exige ao contribuinte a «comprovação [...] de que é outra a fonte das manifestações de fortuna» evidenciadas).*

*III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.*

*IV - Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto –, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no art. 73.º da LGT – que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» –, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático (cf. acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 734/09).*

*V - Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método (cf. o mesmo acórdão), entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação*

Tendo presente o regime da avaliação indirecta previsto no referido art. 89.º-A e a sua teleologia, parece-nos claro que a lei exige uma relação causal entre os meios financeiros não sujeitos a declaração e à sua afectação à manifestação de fortuna evidenciada. Faz todo o sentido que só os meios financeiros que possam ser causa da manifestação de fortuna devam ser considerados para afastar a possibilidade de avaliação indirecta da matéria colectável prevista na alínea f) do artigo 87º da LGT e também no n.º 1 do artº 89º da mesma lei. O primeiro dos acórdãos supra citados deste STA, que é modelar, não chega a debruçar-se sobre a questão, específica, agora colocada. Já o acórdão do TCA- Norte foi chamado a fazê-lo. E, concordamos quando ali se refere que “(...) só a demonstração de quais os concretos meios financeiros não sujeitos a declaração foram afectados à manifestação de fortuna evidenciada permitiria considerar satisfeita a exigência de justificação feita no n.º 3 daquele artigo.

(...)

*Só assim se pode considerar que o contribuinte, para evidenciar determinada manifestação de fortuna, não dispendeu rendimentos sujeitos a declaração. A não ser assim, bem podia suceder que o contribuinte continuasse a manter na sua disponibilidade os meios financeiros que alegou e demonstrou não estarem sujeitos a declaração totalmente incólumes (i.é, não consumidos por manifestação de fortuna alguma), sendo até que sempre poderia usar os mesmos meios financeiros para justificar diferentes manifestações de fortuna ou, pelo menos, manifestações de fortuna evidenciadas em anos diferentes. Ora, manifestamente, nem pode ser isso que quis o legislador nem esse entendimento colhe apoio na letra da lei”.*

Concluimos, pois, que a melhor interpretação do mencionado art. 89.º-A, n.º 3, da LGT, exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada. E, falamos de relação causal e não de relação directa por não lhes reconhecemos o mesmo significado, mas apenas proximidade. Na relação causal admitimos vias indirectas de prova. Em substância parece-nos que a relação causal tem uma maior correspondência verbal com os termos legais usados no n.º 3 do artº 89-A da LGT ao referir-se a “é outra a fonte das manifestações de fortuna”, o que pode traduzir-se por “é outra a causa das manifestações de fortuna”. Com efeito, tal exigência de relação directa não vem expressa, minimamente, na letra do preceito que vimos analisando.

A exigência de relação causal parece-nos adequada à satisfação dos fins da norma, de prevenção da fraude fiscal e a mesma posiciona-se num nível de exigência de prova perfeitamente realizável e exigível ao sujeito passivo, que pode até ser mais rigorosa/exigente para o contribuinte mas que não lhe coarctar a possibilidade de provar a afectação de certos rendimentos a um determinado consumo por outras vias, para além da directa, conhecidas as características da fungibilidade, transmissibilidade/meio de troca e até geradoras de crédito perante terceiros que o dinheiro possui.

Já a exigência, unicamente, da falada relação directa de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna pode conduzir a situações de prova muito difícil, que poderia obstar à elisão da presunção que o sujeito passivo contribuinte tem todo o direito de concretizar.

Afirmada a necessidade de demonstração dos concretos meios financeiros não sujeitos a tributação que foram causa do consumo evidenciado vejamos no caso concreto se o sujeito passivo logrou efectuar tal comprovação.

No nosso caso, face ao probatório fixado cremos que deve ser seguido o bem fundamentado parecer do M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> quanto se refere á parcial demonstração da afectação de meios financeiros não sujeitos a declaração no ano de 2007 por atenção aos pontos M),N) e O) do probatório e por as despesas declaradas no Anexo H da declaração modelo 3 do IRS referente, serem normalmente pagas em numerário, (As despesas declaradas no anexo pelo montante total de 9.016,35 Euros, como se destaca em s) do probatório, respeitam a deduções à colecta quer por benefícios fiscais quer por estarem previstas no CIRS respeitam aos códigos 701, 729, 730 e 731 figurando sempre o número fiscal do gestor/donatário e respeitam ainda a despesas de saúde e de educação e de formação profissional dos sujeitos passivos e dependentes) faltando no entanto justificação dos concretos meios financeiros que estiveram na base da aquisição da quota do “Bar Fuselhas Lda” o que implica que se confirme a validade da avaliação indirecta no ano de 2007 na parte em que foi relevada por aquela aquisição patrimonial.

Com efeito, muito embora os sujeitos passivos afirmem que a aquisição da participação social foi efectuada com recurso a um crédito no valor de 50.000 Euros obtido junto do Banco Millenium BCP, em 22 de Janeiro de 2007, (vide articulado 22 da sua petição de recurso) a verdade é que apenas conseguem provar a obtenção do empréstimo (vide fls. 46 e ponto 19 do probatório) tendo ficado por demonstrar se foi esse crédito causal da aquisição da referida participação social.

Já no que respeita à avaliação indirecta que foi feita relativamente a 2008 em que o incremento patrimonial não justificado respeita às despesas declaradas no Anexo H do modelo 3 de IRS 16.872,57 Euros, como se destaca em s) do probatório (as quais respeitam, também, a deduções à colecta quer por benefícios fiscais quer por estarem previstas no CIRS respeitam aos códigos 701, 729, 730 e 731 figurando sempre o número fiscal do gestor/donatário e respeitam ainda a despesas de saúde e de educação e de formação profissional dos sujeitos passivos e dependentes) e ao IMI pago, no valor de 1.027,81 Euros. Na parte em que foi influenciada pelas despesas do Anexo H, pelas razões acabadas de destacar quanto ao ano de 2007, também não se vêem motivos para exigir a concretização dos correspondentes meios financeiros para o respectivo suporte, através de uma relação directa de afectação carecendo, em consequência, de suporte legal a avaliação indirecta respeitante a 2008.

#### **Preparando a decisão formulamos as seguintes proposições:**

I - Tem lugar avaliação indirecta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT.

II - Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.

III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos consumos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização de tais consumos sendo a melhor interpretação do art. 89.º-A, n.º 3, da LGT, a que exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada.

IV - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, sem prejuízo desta justificação relevar para efeitos da fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.

A terminar cumpre deixar expresso o seguinte: no entendimento de que no pedido do recurso dos contribuintes se questiona a quantificação dos rendimentos a que chegou a Administração Fiscal em relação ao ano de 2007, esta se bem que alicerçada em avaliação indirecta que, como vimos se justificava, tem como limitação e deve cingir-se ao valor de aquisição da participação social do Bar “Fuselhas LDA” referida em H) do probatório.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal em conceder parcial provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida na parte em que considerou indevida a avaliação indirecta que foi feita relativamente a 2007 a qual é de confirmar com as limitações, em matéria de quantificação de rendimentos, supra expressas e, confirmando-a quanto ao mais.

Custas neste STA a cargo do recorrente por atenção à improcedência parcial do seu recurso e na 1ª Instância por ambas as partes atento o seu decaimento.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

#### Assunto:

*Reclamação de órgão de execução fiscal. Prejuízo irreparável. Subida imediata.*

#### Sumário:

- I — A compreensão do conceito de «prejuízo irreparável», susceptível de fazer subir imediatamente a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, tem que ser vista à luz da irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo acto reclamado até ao termo do processo executivo.*
- II — A continuação da execução fiscal, numa situação em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência de prejuízos irreversíveis, pelo que a reclamação deve subir imediatamente.*

Processo n.º 61/12-30.

Recorrente: Automecânica da Confraria, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. Auto Mecânica e Confraria, Lda., melhor identificada nos autos, interpõe recurso jurisdicional do despacho do juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que não admitiu a subida imediata da reclamação que, ao abrigo do artigo 276º do CPPT, deduziu do despacho do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda.

Para tal, nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1. Salvo o devido respeito, não assiste qualquer razão ao douto Tribunal “a quo” que fundamenta o indeferimento da subida imediata da reclamação apresentada, por falta de invocação pela recorrente de factos que sustentem a existência de um prejuízo irreparável.

2. O Douto Tribunal “a quo” pode ou não concordar com a argumentação usada, pode ou não entender a mesma como suficiente, o que não pode é fazer como fez e dizer que a mesma é inexistente.

3. É que contrariamente ao referido na douda sentença recorrida a recorrente na reclamação que apresentou fundamentou de facto e de direito a subida imediata da reclamação, invocando, em suma que: - os bens penhorados e que consequentemente serão vendidos, garantem uma dívida inicial de €71.559,55, quando a mesma actualmente, a existir, no que não se concede, é de €21.076,06, ou seja 33% do seu valor, pelo que é desproporcional; - a venda do bem imóvel penhorado para garantia de €71.559,55, atendendo às péssimas, mas sobejamente conhecidas, condições do mercado imobiliário será, com toda a certeza, efectuada por valor muito abaixo do seu valor real e para pagamento de uma dívida de €21.076,06.

4. Pelo que, pese embora o Estado até pode devolver à recorrente o valor pago a título de quantia exequenda se esta for havida como prescrita, mas nunca devolverá à recorrente, nem a propriedade dos bens vendidos, nem o diferencial do valor da venda do prédio que obteria em condições normais de Mercado.

5. Acresce que há muito que é entendimento unânime do douto Tribunal “ad quem” que independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, devem subir de imediato as reclamações cuja subida deferida lhes retiraria toda a utilidade.



6. Entendimento este imposto pelo n.º 4, do art. 268º da Constituição da República Portuguesa, uma vez que a interpretação literal do disposto no art. 278º CPPT seria inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efectiva. “Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percarn toda a utilidade” in Ac. STA de 29.07.2009, proc 589/09 — veja-se a este propósito, entre muitos outros, os acórdãos do STA de 21/07/2004, no processo n.º 0819/04; de 7/12/2004, no proc. n.º 1216/04; de 2/03/2005, no proc. n.º 10/05; de 18/01/2006, no proc. n.º 1202/05; de 15/02/2006, no proc. n.º 41/06; de 9/08/2006, no proc. n.º 229/06; de 16/08/2006, no proc. n.º 689/06; de 23/05/2007, no proc. n.º 374/07; de 9 de Janeiro de 2008, no proc. n.º 738/07, de 6 de Março de 2008, no proc. n.º 058/08; 29/10/2010 e ainda proc. n.º 678/07, de 29 de Setembro de 2010.

7. Ora, tal como supra se mencionou e se alegou em sede de reclamação, a subida deferida da reclamação apresentada torná-la-á absolutamente inútil uma vez que, o que a mesma visa impedir é a delapidação excessiva por um valor irrisório do património da recorrente, para pagamento de uma dívida inexigível.

8. O resultado da venda imediata dos bens penhorados é irreversível e de impossível de reparação como supra de referiu, sendo que a hipotética devolução do valor pago, de modo algum pode ser entendida como uma reparação.

9. Tal como se referiu a subida deferida da reclamação, ao não evitar a venda de bens da recorrente, torna-a perfeitamente inútil, veja-se a esse propósito o referido no Ac. 09.08.2006, no proc. 229/2006: “É certo que, podendo a questão da prescrição ser a todo o momento apreciada (e reapreciada, pois que se trata de matéria sujeita à dinâmica que lhe imprime o decurso do tempo), a decisão da reclamação do despacho que a não ditou sempre mantém o seu efeito útil, quer suba num dado momento, quer noutra posterior — vd., a propósito, o artigo 175º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Mas isto em abstracto; porque, realizada a venda, breve se alcança o fim da execução pelo pagamento e depois, não pode ter lugar uma segunda extinção pela prescrição. Deste modo, o diferimento da subida da reclamação torna previsivelmente inútil a decisão judicial que sobre ela recair, ao não evitar a venda dos bens da reclamante”.

10. De facto, a jurisprudência tem sido unânime no sentido que as reclamações de decisões de não reconhecimento da prescrição de uma dívida tributária devem subir de imediato e não em deferido, a final (vide Ac. STA, 27.07.2011, proferido no processo n.º 347/11 e, bem assim o proferido em 06.07.2011, no proc. 459/11).

11. Mais, este ultimo acórdão, proferido em 06.07.2011, no proc. 459/11, numa situação em tudo semelhante à dos autos, é inequívoco: “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).”

12. Pelo que: “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. Doutra 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)”.

1.2. O Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso porque (i) “a recusa de apreciação imediata da legalidade da decisão do órgão da execução fiscal que não declarou a prescrição da dívida exequenda implicaria o prosseguimento da execução fiscal com a penhora e venda dos bens da executada, sem qualquer utilidade no caso de ulterior declaração judicial de prescrição, e de forma absolutamente desnecessária em face da prestação de garantia adequada (informação fls. 121); (ii) a subsequente extinção da execução pelo pagamento integral da dívida exequenda impossibilitaria uma posterior extinção com fundamento em prescrição; (iii) o prosseguimento da execução visando a cobrança coerciva de uma dívida garantida e de exigibilidade controvertida, na sequência da invocação da prescrição, constituiria violação do princípio da proporcionalidade, a observar na actuação dos órgãos administrativos (art. 266º n.º 2 CRP)”

2. A decisão recorrida tem o seguinte teor:

“*Auto Mecânica e Confraria, Lda., vem, ao abrigo do disposto no art. 276º, n.º 3, do CPPT, reclamar do despacho do órgão de execução fiscal que decidiu pela não verificação da prescrição.*”

*O art. 276º, do C.P.P.T., dispõe que as decisões proferidas pelo O.E.F. e outras autoridades da A.T. que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de primeira instância.*

*Por sua vez, dispõe o art. 278º, do CPPT que o Tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.*

*Em contrapartida, dispõe o n.º 3, daquela norma, que a reclamação subirá de imediato nas situações em que se fundamente em prejuízo irreparável.*

*Ora, é necessário, além do mais, que na sua reclamação, o interessado, invoque prejuízo irreparável.*

*Assim, o reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de um prejuízo irreparável.*

*No caso sub judicio, verificamos que o recorrente não alega qualquer facto que sustente a existência de um prejuízo irreparável que justifique a subida imediata da presente reclamação.*

*Logo, entendendo-se que a subida imediata da reclamação está, sempre, dependente do ónus de alegação e prova, que incumbe ao reclamante, da factualidade pertinente e susceptível de importar a verificação de prejuízo irreparável, sob pena daquela subida apenas ocorrer de acordo com o referido regime/regra o que no presente caso não sucedeu não pode a reclamação ser conhecida de imediato.*

*E analisando ainda a causa de pedir, em abstracto, entendemos que no caso, não se verifica o «prejuízo irreparável» legalmente exigido para o conhecimento imediato da reclamação, pois que, não é «irreparável» o prejuízo decorrente do pagamento que os executados, ora recorrentes, venham a ter de realizar de quantias exequendas cujas obrigações estejam efectivamente eivadas de prescrição — pois que, nesta hipótese, sempre haveria lugar à restituição do pagamento indevido por não ser caso de cumprimento espontâneo de uma obrigação mas antes de cobrança coerciva.*

*Pelo exposto, rejeito a subida imediata da presente reclamação devendo a mesma ser devolvida ao O.E.F., para prosseguimento da execução, subindo a final.*

*Custas pelo Autor, fixando a respectiva taxa de justiça pelo mínimo legal”*

3. A decisão recorrida considerou que o tribunal não deve tomar conhecimento imediato da reclamação que a ora recorrente efectuou da decisão do órgão de execução fiscal que inferiu o pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda, porque (i) “o recorrente não alega qualquer facto que sustente a existência de um prejuízo irreparável”, e porque (ii) “não é «irreparável» o prejuízo decorrente do pagamento que os executados, ora recorrentes, venham a ter de realizar de quantias exequendas cujas obrigações estejam efectivamente eivadas de prescrição — pois que, nesta hipótese, sempre haveria lugar à restituição do pagamento indevido por não ser caso de cumprimento espontâneo de uma obrigação mas antes de cobrança coerciva”.

A recorrente não se conforma com esta decisão por entender que invocou factos concretos demonstrativos do “prejuízo irreparável”, e que a subida diferida da reclamação, ao não evitar a venda imediata dos bens penhorados, torna a reclamação perfeitamente inútil e torna irreversível a reparação dos prejuízos por ela causados.

Efectivamente, a recorrente tem razão.

Pelo que diz respeito à alegação do «prejuízo irreparável», a condição essencial para o conhecimento imediato da reclamação, não há qualquer dúvida que a recorrente no capítulo IV do requerimento inicial expôs, de forma compreensível e suficiente, os factos que, na sua opinião, consubstanciam um dano irreparável, caso a reclamação só seja conhecida no final do processo executivo. Com efeito, alega que (i) a dívida exequenda, em consequência de parte das liquidações, ficou reduzida a €21.076,061, com uma garantia que foi prestada para o valor de €71.559,55; (ii) se a execução prosseguir, apesar da prescrição da dívida, o seu património dado como garantia, composto por um imóvel e por bens móveis, será vendido por um valor inferior ao valor, atendendo às péssimas condições de mercado; (iii) nessa eventualidade, a reclamação será perfeitamente inútil e desprovida denexo, uma vez que será impossível a real reparação dos prejuízos que a venda judicial lhe causará.

Daí que não haja sequer que se levantar o problema da falta de alegação do prejuízo irreparável e que, por consequência, se esteja perante um erro de julgamento.

No tocante à efectiva comprovação do prejuízo irreparável, atendendo sobretudo ao significado global que a jurisprudência vem dando a esse conceito, quer-nos parecer que a decisão recorrida não escapa à crítica que a recorrente lhe faz.

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 sobe 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. 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.

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*» (n.º 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).

Ora, a jurisprudência deste Tribunal também tem vindo a considerar, por analogia com o então n.º 2 do art. 724º do CPC (actual alínea m) do n.º 2 do art. 691º), 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).

Por conseguinte, só há prejuízo irreparável quando a retenção da reclamação a torne absolutamente inútil para os direitos e interesses que reclamante pretende assegurar na execução. Isso obriga, por vezes, a ter que se fazer um juízo de prognose, de forma a prever se é ou não provável que da retenção da reclamação não advenham quaisquer vantagens para o reclamante, por a revogação da decisão reclamada já não provocar quaisquer efeitos práticos. Portanto, movemo-nos num contexto de causalidade hipotética, num cenário em que se avaliam as consequências de só se conhecer a reclamação depois de realizada a venda e se comparam situações jurídicas, uma actual e outra virtual.

Tal comparação não pode ser feita apenas com base num critério de avaliação económica do dano e da reparação ou indemnização pecuniária *a posteriori*, como se fez na sentença recorrida. É evidente que, se o acto reclamado for anulado após a venda dos bens penhorados e o pagamento da quantia exequenda, a administração tributária poderá quantificar o prejuízo do executado, substituindo a reparação *in natura* por uma compensação indemnizatória em dinheiro, desde que se parta do princípio da presunção da solvência da Administração.

Mas a possibilidade de avaliação pecuniária dos prejuízos pode não atender verdadeiramente aos interesses do executado/reclamante. A sua posição jurídica subjectiva, sobre a qual se projectam os efeitos do acto reclamado ilegal, pode não ser suficientemente acautelada através do pagamento de uma indemnização pecuniária. É que o interesse na apropriação de um certo e determinado bem só se satisfaz com a reintegração *in natura* dos bens vendidos, o que pode já não ser possível se a reclamação só for decidida no fim do processo. Considerando os efeitos reais inerentes à venda executiva, o executado corre o risco de ser privado de um bem que tem interesse em usar, fruir e dispor, um bem que lhe dá segurança económica, com as vantagens não económicas que indelevelmente lhe andam ligadas.

Ora, em certos casos, pode ser difícil restaurar «*in natura*» os prejuízos causados ao executado pela venda judicial, sem que a compensação económica se mostre adequada a satisfazê-los. Por isso, a compreensão do conceito de «*prejuízo irreparável*», susceptível de fazer subir imediatamente a reclamação, tem que ser vista à luz da irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo acto reclamado até ao termo do processo executivo.

Assim acontece quando, perante a possibilidade da dívida exequenda estar prescrita, se deixa prosseguir o processo executivo para a fase da venda dos bens penhorados.

Nos autos de execução fiscal, a executada indicou à penhora um terreno destinado a exposições comerciais e várias máquinas de reparação de automóveis. Se tais bens forem vendidos a terceiros, mesmo que por hipótese a venda pudesse ser anulada, o desapossamento de tais bens, ainda que temporário, pode gerar prejuízos dificilmente reparados ou compensados. Basta pensar nos danos que eventualmente podem advir à sua actividade comercial com a privação das máquinas e do terreno para exposição dos bens do seu ramo comercial. A própria venda executiva, pela exposição pública que tem, não deixa de ser um acto que em si e por si pode afectar situações economicamente vantajosas ou meros valores de acreditação ou de fama, como são as relações de facto com os clientes, fornecedores, financiadores

(o *avviamento*), a clientela, o nome e a imagem do estabelecimento comercial, situações e valores que são insusceptíveis de exacta avaliação pecuniária.

A continuação da execução fiscal, num contexto em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência dessa espécie de prejuízos. Ora, se é provável ou verosímil que eles ocorram, o mais racional e adequado é tomar imediatamente conhecimento da reclamação e decidir se a dívida que se pretende cobrar está ou não prescrita. De outro modo, realizada a venda dos bens penhorados, a eficácia real da sentença anulatória do acto reclamado, que implica a extinção da execução por prescrição, não conseguirá eliminar todos os prejuízos entretanto causados, incluindo neles a possível extinção da execução pelo pagamento.

Daí que se deva continuar a seguir-se a jurisprudência deste Tribunal, produzida sobre esta mesma questão, sempre no sentido da subida imediata da reclamação, seja porque “*o deferimento da subida da reclamação torna previsivelmente inútil a decisão judicial que sobre ela recair; ao não evitar a venda dos bens da reclamante*” (cfr. ac. do STA de 9/8/2006, rec n.º 0229/06) seja porque “*não faz sentido nem é razoável conhecer só desta a final, prosseguindo com a execução para 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*” (cfr. ac de 6/7/2011, rec. n.º 0459/11).

Se bem repararmos, se a prescrição tivesse sido invocada como fundamento de oposição à execução, uma vez que a penhora garante a totalidade da dívida exequenda, a execução ficaria suspensa até à decisão da oposição (al. d) do n.º 1 do art. 204º e n.º 1 do art. 169º do CPPT). Mas, como se tratar de uma questão de conhecimento oficioso (art. 175º da CPPT), o executado pode suscitá-la a todo o tempo, mesmo que tenha caducado o direito a deduzir a oposição, o que bem se compreende, na medida em que a prescrição depende do decurso do tempo. Ora, não há fundamento razoável para que se dê a suspensão da execução se o decurso do tempo ocorreu até ao prazo da oposição, quando lhe servir de fundamento, e não suspendê-la quanto suscitada ao órgão de execução fiscal após esse prazo. Em ambas a situações, o que está em causa é a mesma questão: extinguir a execução por prescrição da dívida exequenda. Questão que se impõe decidir imediatamente, para que se evitem prejuízos irreparáveis ao executado.

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 dos autos para que aí se conheça, de imediato, da reclamação judicial apresentada.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Venda judicial. Adiamento. Princípio da colaboração.*

### Sumário:

- 1 — *No âmbito de execução fiscal, tal como definido no artigo 103º da LGT, os órgãos da administração tributária podem praticar actos administrativos, determinados no quadro duma realidade substantiva que se forma no decurso do processo e que com ele tem uma imediata relação, e actos processuais, que se caracterizam por uma natureza formal ou instrumental, regulados exclusiva ou predominantemente pelo direito processual.*
- 2 — *A recusa do adiamento de uma diligência processual, no caso a venda judicial, não é um acto administrativo, porque não regula ou define uma posição jurídica subjectiva substantiva do executado, mas um acto processual, cujos efeitos se projectam imediata e exclusivamente no âmbito ou domínio do processo.*
- 3 — *Embora os artigos 251º e 253º do CPPT não prevejam a possibilidade de adiamento da venda dos bens penhorados feita por meio de propostas em carta fechada, o órgão de execução fiscal tem o poder de adiar a diligência, por motivos imprevistos ou atendíveis.*

4 — *Mas não constitui violação do princípio da colaboração, o acto que recusa a prestação dos executados adiarem a data designada para a venda judicial dos bens penhorados, para efeitos de obtenção de financiamento bancário, se tal pedido é feito a escassos dias da venda, quando tinham conhecimento dessa data à mais de três meses.*

Processo n.º 80/12-30.

Recorrente: Domingos Martins de Sousa e Maria da Conceição Ferreira Garcês.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. Domingos Martins de Sousa e Maria da Conceição Ferreira Garcês, identificados nos autos, interpõem recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do artigo 276.º do CPPT, efectuaram contra o despacho que indeferiu o pedido de adiamento da venda judicial que foi ordenada no processo de execução fiscal n.º 1899200901043340, que contra eles reverteu no Serviço de Finanças de Valongo.

Nas respectivas alegações, concluem o seguinte:

1. O indeferimento do requerido corresponde uma clara violação do princípio da colaboração – cujo objectivo será o de promover a colaboração entre Administração Fiscal e os cidadãos.

2. O princípio da colaboração da Administração com os Particulares pressupõe que a Administração Pública deve colaborar estreitamente com os particulares, prestando-lhes as informações e esclarecimentos de que necessitem, mas também recebe as suas sugestões, apoiando e estimulando as suas iniciativas.

3. O artigo 2º do Decreto-Lei n.º 129/91 de 2 de Abril dispõe que nas situações em que sejam possíveis procedimentos diferentes para conseguir um mesmo resultado, a Administração Pública deve adoptar o que seja mais favorável ao particular.

4. A actual conjuntura económica afecta o sector bancário, pelo que a obtenção de financiamento bancário é de muito difícil obtenção, pelo que as melhores diligências dos ora recorrentes não permitiram em menor tempo útil obter o sobredito financiamento.

5. O requerido pelos ora recorrentes representa uma diligente iniciativa atinente ao cumprimento da sua obrigação de efectuar o pagamento da dívida exequenda.

6. Nos termos do artigo 7º do CPA é inconcebível que o requerimento apresentado não tenha sido deferido pela Administração tributária.

7. O despacho reclamado enferma de manifesta falta de fundamentação, pelo que está sujeito ao regime de anulabilidade.

8. O despacho reclamado é limitado a uma mera decisão, sem uma cuidada fundamentação fáctica e desprovida de fundamentação jurídica.

9. O aproveitamento do acto administrativo praticado com omissão do dever de fundamentação, no caso dos autos, não pode ser invocado com vista à irrelevância do vício.

10. A recusa do efeito invalidante de preterição do dever de fundamentação só pode ocorrer quando o tribunal puder concluir, sem margem para dúvidas, que a decisão proferida a única concretamente possível, o que manifestamente não sucede no caso vertente, e ainda assim deveria resultar de decisão expressa e fundamentada.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, com fundamento que “a suspensão da execução fiscal e da conseqüente venda em execução só seria então possível, nos casos previstos na lei, segundo resulta do disposto nos arts. 36º n.º 3 da L.G.T. e 85º n.º 3 do C.P.P.T., nomeadamente, mediante pagamento em prestações que, nos termos do art. 52º da LGI, tivesse sido requerida”, sendo ainda de considerar “que a dita fundamentação de direito se reconduzia, afinal, à da norma com base na qual a execução prosseguia, a qual tinha já sido indicada, parece que é de julgar o recurso improcedente, sendo de manter o decidido”.

2. A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Por despacho de 5/4/2011 foi designado o dia 3/10/2011, pelas 10H 00M, para abertura das propostas, da venda por meio de propostas em carta fechada, do prédio penhorado nestes autos (fls. 67).

b) Os reclamantes foram notificados deste despacho no dia 8/4/2011, data em que foi assinado o aviso de recepção da respectiva notificação (fls. 69 a 71).

c) Em 20/9/2011 os reclamantes requereram ao órgão de execução fiscal o adiamento da venda judicial, mediante a abertura de propostas em carta fechada, designada para o dia 3/10/2011, pelas 10H 00M, por um prazo nunca inferior a 60 dias, alegando que o prédio em causa é a casa de morada de família e que estão a tentar obter o financiamento necessário ao pagamento da dívida (fls. 91).

d) Este requerimento foi indeferido pelo seguinte despacho proferido pelo órgão de execução fiscal em 20/9/2011: “Visto que já decorreu um período prolongado de tempo desde a marcação da venda e respectiva notificação da mesma sem que tivesse efectuado qualquer pagamento, indefiro o pedido de adiamento da venda.” (fls. 93 verso).

e) Este despacho foi notificado aos reclamantes por carta registada em 27/9/2011 (fls. 95).

f) A reclamação foi apresentada em 28/9/2011 (fls. 96).

3. Os recorrentes, contra quem reverteu a execução fiscal, pretendiam o *adiamento* da venda judicial do imóvel penhorado, alegando que estavam a tentar obter financiamento bancário para pagar a dívida exequenda. Mas o órgão de execução fiscal indeferiu-lhes a pretensão invocando que “já decorreu um período prolongado de tempo desde a marcação da venda e respectiva notificação da mesma sem que tivessem efectuado qualquer pagamento”.

Inconformados com essa decisão reclamaram para o tribunal, sustentando a ilegitimidade do acto, por violação do princípio da colaboração previsto no artigo 59º da LGT e por falta de fundamentação de facto e de direito, dever imposto pelos artigos 123º, n.º 2 e 125º, n.º 1 do CPA.

A sentença recorrida julgou improcedente a reclamação com os seguintes argumentos: (i) a lei não prevê a possibilidade do adiamento da venda judicial; (ii) os princípios da estabilidade da instância, da celeridade e da economia processuais obstam a que se altere a data da venda; (iii) os artigos 36º, n.º 3 da LGT e 85º, n.º 3 e 4 do CPPT proíbem a concessão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias; (iv) não se pode falar de violação do princípio da colaboração, porque, entre a data em que foi marcada a venda judicial e a data em que solicitaram o adiamento, os reclamantes tiveram muito tempo para diligenciarem pelo financiamento bancário; (v) o despacho reclamado, ao invocar que os executados tiveram tempo bastante para solicitar o financiamento, contém fundamentação de facto; (vi) não contém fundamentação de direito, mas tal ilegalidade degrada-se em “formalidade não essencial”, em obediência ao princípio do aproveitamento do acto administrativo.

Os recorrentes insistem que o despacho reclamado viola o dever de colaboração, constante dos artigos 59º da LGT, 7º da CPA e 2º do DL n.º 129/91 de 2/4, porque na conjuntura actual “são latentes” as dificuldades de financiamento, mesmo no prazo de seis meses, e que também viola o dever de fundamentação, sem que possa ser invocado o princípio do aproveitamento do acto.

Apesar da pretensão do adiamento da venda executiva ter sido conseguida pelo efeito suspensivo da reclamação, sem que de resto se demonstre que *medio tempore* os executados tenham adquirido financiamento para pagarem a dívida exequenda, vejamos a justeza da sua argumentação.

Antes de mais, cumpre dizer que para a resolução do caso parece ser indiferente determinar se o acto reclamado é um “acto materialmente administrativo” ou um “acto processual”, uma vez que, qualquer que seja a sua natureza jurídica, sempre será um acto colimado pelos princípios da colaboração e da fundamentação.

É verdade que não é fácil depurar de certa ambiguidade a fórmula normativa “*actos materialmente administrativos*” (cfr. art. 103º, n.º 2 da LGT e art. 151º n.º 1 do CPPT) quando confrontada com outras não menos indefinidas, como “*actos praticados na execução fiscal*” (al. j) do n.º 2 do art. 95º da LGT e alínea n) do n.º 1 do art. 97º do CPPT). Quando praticados na execução fiscal pelo órgão da administração tributária seguramente que todos são “*actos que não têm natureza jurisdicional*” (cfr. n.º 1 do art. 103º da LGT); mas já será mais difícil determinar se dentro dos actos que a Administração pode legalmente praticar no processo executivo é possível autonomizar as categorias de “actos materialmente administrativos” e de “actos processuais” ou se todos eles, salvo os de mero expediente, têm aquela natureza.

O relevo da distinção é bom de ver: se os actos forem materialmente administrativos, a sua validade deve ser aferida pelos princípios e regras do procedimento tributário e supletivamente do procedimento administrativo; se forem actos processuais, então deve-se aplicar as regras do processo tributário e supletivamente do processo civil (cfr. art. 2º do CPPT).

Este é o dilema de quem pretenda definir a verdadeira natureza do processo de execução fiscal. E a verdade é que, apesar do n.º 1 do artigo 103º da LGT dizer que a execução fiscal tem «*natureza judicial*», muitos são os actos praticados pela administração fiscal, no exercício de competência própria, que correspondem ao exercício de uma função tributária e não de uma função jurisdicional. A natureza “mista” da execução fiscal traduz-se na distinção entre momentos *procedimentais*, da competência da administração tributária, e momentos *processuais*, da competência do juiz, de resto bem patente no artigo 151º do CPPT. Mas já não permite uma resposta tão segura quanto a de saber se os actos praticados pelo órgão de execução fiscal são todos actos administrativos em sentido estrito e preciso ou se há outro tipo de actos que, apesar de organicamente administrativos, são actos próprios de um processo judicial.

O imperativo do n.º 1 do artigo 103º, ao dizer que «o processo de execução fiscal tem natureza judicial», aponta para um esquema formal de ordenação dos actos do órgão de execução fiscal que se inclui na categoria jurídica de *processo*, cujo modelo de ordenação é muito mais rígido do aquele que normalmente se prevê para o *procedimento*. Apesar disso, as normas daquele artigo não excluem que

para esse processo a administração tributária possa praticar actos administrativos no âmbito de um procedimento autónomo e funcionalmente diferente. O *quid* identificador desse procedimento é dado através da qualificação dos actos como «*materialmente*» administrativos. Este enunciado normativo significa que se trata de actos de direito material substantivo, cujos efeitos se projectam em posições substantivas de fundo do executado, e que por conseguinte, devem ser produzidos no âmbito de um procedimento específico. Neste sentido, pode dizer-se que no âmbito de execução fiscal os órgãos da administração tributária podem praticar *actos administrativos*, determinados no quadro duma realidade substantiva que se forma no decurso do processo e que com ele tem uma imediata relação, e *actos processuais*, que se caracterizam por uma natureza formal ou instrumental, regulados exclusiva ou predominantemente pelo direito processual.

A admitir-se que o artigo 103º da LGT faz a distinção entre estes dois tipos de actos praticados no processo de execução fiscal, depressa se apercebe que o acto que recusa o adiamento de uma diligência processual, no caso a venda judicial, é um acto que releva exclusivamente do processo e não de pressupostos regidos por normas substantivas. Não é um acto administrativo, porque não regula ou define uma posição jurídica subjectiva substantiva do executado, mas um acto processual, cujos efeitos se projectam imediata e exclusivamente no âmbito ou domínio do processo.

Seja como for, a verdade é que o órgão da administração tributária está sujeita ao dever de colaboração e ao dever de fundamentação: enquanto *acto de procedimento*, o dever de colaboração resulta dos artigos 59º da LGT e 48º do CPPT, e o dever de fundamentação do artigo 77º da LGT; enquanto *acto processual*, o dever de colaboração está previsto no artigo 99º n.º 2 da LGT, que remete para o artigo 266º do CPC, e o dever de fundamentação no artigo 158º do CPC.

Acontece, porém, que o acto reclamado não peca pelo incumprimento de qualquer um desses deveres procedimentais ou processuais.

Pelo que respeita ao dever de colaboração, entendemos que a recusa em adiar uma diligência processual com o fim de obter financiamento para pagamento da dívida exequenda não consubstancia violação do dever auxílio ao executado. O *dever de auxílio*, previsto no n.º 4 do artigo 266º do CPC, é o único dever funcional que em abstracto poderia fundamentar a pretensão de adiamento da venda judicial, pois as demais concretizações do dever de colaboração, nomeadamente o dever de esclarecimento, o dever de prevenção e o dever de consulta, nada têm a ver com os interesses que moveram os recorrentes na pretensão de adiar a venda judicial.

Simplesmente, ainda que se pudesse considerar o adiamento da venda judicial como uma providência destinada a remover obstáculos ao exercício de direitos ou ao cumprimento de deveres ou ónus processuais, o que parece não ser o caso, só perante motivos sérios e relevantes poderia ser tomada uma tal medida.

Embora os artigos 251º e 253º do CPPT não prevejam a possibilidade de adiamento da venda dos bens penhorados feita por meio de propostas em carta fechada, o órgão de execução fiscal tem o poder de adiar a diligência, por motivos imprevistos ou atendíveis, poder que lhe advém quer da alínea f) do n.º 1 do artigo 10º do CPPT, que enuncia uma permissão geral da pratica de actos processuais, quer do artigo 155º do CPC, que prescreve sobre a possibilidade de marcação e adiamento de diligências. De resto, o n.º 4 do artigo 893º do CPC, relativo à venda mediante propostas em carta fechada, prevê a possibilidade de adiamento da abertura das propostas.

E não se diga que tal adiamento representaria a concessão de uma moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, o que seria ilegal e contrário ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários (cfr. arts. 30º e 36º, n.º 3 da LGT e 85º, n.º 3 do CPPT). É que o adiamento da realização de uma diligência processual não consubstancia qualquer moratória, que apenas releva negativamente na fase de pagamento voluntário, nem suspende a execução, dado que a diligência adiada fica marcada para nova data.

A especial natureza da execução fiscal, em que é o próprio exequente, a administração tributária, quem pratica a maioria dos actos processuais, leva a que se aceite facilmente a prorrogação da venda judicial da casa de habitação do executado durante o tempo estritamente necessário à obtenção de fundos que lhe permitam pagar a quantia exequenda. Sem se pôr em causa o princípio da indisponibilidade dos créditos, já que daí não resultaria qualquer redução ou extinção, e sem se comprometer seriamente o princípio da celeridade processual, cuja acção se projecta sobretudo nos interesses do executado (cfr. 96º, n.º 1 do CPPT), aceita-se que a cooperação da administração tributária com o executado possa ser concretizada através da prorrogação da venda judicial. É que, sendo a venda um acto executivo com características de direito público, pelo menos pelo lado de quem vende, não pode deixar de ser medido pelos parâmetros jurídicos do princípio da proporcionalidade, devendo constituir um meio adequado, indispensável e razoável ao fim último da execução fiscal (cfr. art. 266º n.º 2 da CRP). Ora, se aquele acto de autoridade atinge irreversivelmente o direito de propriedade e a habitação do executado, havendo possibilidade do crédito tributário ser satisfeito através de um meio menos oneroso, não pode deixar de se lhe dar oportunidade de pagar a dívida através desse meio.

É evidente que medidas desse género só podem ser tomadas quando haja garantia bastante de que o crédito pode ser satisfeito através de meios que assegurem um mínimo de prejuízo ao executado. O executado deve assim alegar e especificar elementos de facto demonstrativos de que a breve prazo obterá meios financeiros que lhe permitem pagar a dívida exequenda. Só perante factos objectivos, minimamente concretizáveis, dos quais se possa concluir, com um certo grau de certeza, que o executado irá pagar a dívida exequenda com meios diferentes dos bens penhorados, é que órgão de execução fiscal estará em condições de avaliar se deve ou não adiar a venda dos bens penhorados.

Mas não foi isso que se verificou no caso dos autos.

Os recorrentes pediram em 20/9/2011 o adiamento da venda judicial alegando que: (i) “têm vindo a empreender todas as diligências possíveis no sentido de obter o financiamento necessário ao pagamento da dívida”; (ii) “somente agora prezaram obter um *feedback* favorável sobre o que possuem boas perspectivas e positivas expectativas de resolução”; (iii) mas “para cuja efectivação careceriam de um maior lapso de tempo” (cfr. doc. de fls. 91 dos autos).

Ora, perante esta argumentação, de modo algum o órgão de execução fiscal estava em condições de adiar a venda judicial marcada para o dia 3/10/2011. Para além de não terem dado uma justificação razoável e convincente para o facto de pedirem o adiamento a menos de 15 dias da data designada, quando dela tinham conhecimento desde 8/4/2011, não concretizam, e muito menos provam, que diligências fizeram para obtiver o mútuo bancário. As afirmações genéricas que fazem não revelam uma probabilidade séria ou verosímil de que o referido mútuo certamente poderia ser obtido. E a prova está no facto de já terem decorrido mais do que os 60 dias pretendidos e a dívida ainda não ter sido paga, se bem que o propósito de adiamento da venda acabou por ser conseguido pelo efeito suspensivo da reclamação, que deste modo aparenta ser meramente dilatatório.

Quanto ao dever de fundamentação, também não se comprova que o órgão de execução fiscal não o tenha cumprido. Os recorrentes pediram o adiamento da venda judicial e foi-lhes respondido que “já decorreu um período prolongado de tempo desde a marcação da venda e respectiva notificação da mesma sem que tivesse efectuado qualquer pagamento”. Embora de forma sucinta, não deixa de esclarecer, na perspectiva de um destinatário normal ou razoável, qual foi o motivo que determinou a recusa do adiamento da venda judicial. Uma pessoa normal sabe que a recusa do adiamento foi motivada pelo facto dos executados terem tido muito tempo para pedirem o financiamento após terem conhecimento da data designada para a venda e só pedirem o adiamento a menos de 15 dias dessa data.

A sentença recorrida diz que a decisão carece de falta de fundamentação de direito, mas “a irregularidade formal da falta de indicação da disposição legal pode degradar-se em irregularidade não essencial e não invalidante do despacho reclamado”, pois não existindo norma legal que permitisse o deferimento outra não podia ser a decisão.

Há aqui alguma confusão entre o poder de não anular o acto em virtude da irrelevância do vício da falta de fundamentação com o poder de o aproveitar em virtude da convicção de que, se for anulado, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico. Não deixa de ser curioso que se diga que não há norma legal que preveja o adiamento da venda judicial e depois se conclua que o acto deve ser aproveitado porque o indeferimento é a solução imposta pela lei.

O problema não pode ser colocado em sede de relevância limitada dos vícios de forma, porque o facto do despacho não indicar a norma legal ao abrigo da qual foi produzido o indeferimento, não representa incumprimento do dever de fundamentação. É sabido que o conteúdo da fundamentação é variável conforme a matéria em causa, o tipo de acto e o modo como se apresenta a situação concreta a decidir.

Ora, no caso dos autos está-se perante um acto processual que decide a pretensão de se adiar uma diligência processual, e por conseguinte, o dever de fundamentação não tem as mesmas exigências que se colocam quando se toma decisão sobre uma posição jurídica substantiva do destinatário. Não é um acto orientado por critérios de legalidade estrita, já que a lei não refere especificamente quando é que a venda judicial pode ser adiada, mas sim por padrões de conveniência ou oportunidade, mesmo quando se imponha a cooperação com o executado. Exige-se motivação sim (cfr. art. 158º do CPC), mas a sua justificação encontra-se sobretudo na necessidade do órgão decisor expor o raciocínio lógico que o levou a determinada conclusão, de modo a evitar o puro arbítrio, a convencer que é conforme a justiça e a permitir um reexame dos factos em sede de recurso. Assim sendo, perante o pedido efectuado pelos executados, que também não indicava a norma ao abrigo da qual foi feito, a resposta que foi dada através do acto reclamado contém uma motivação racional e lógica, dispensando a indicação das normas processuais que atribuem ao órgão de execução fiscal o poder de decidir tal matéria.

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

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. – *Lino Ribeiro* (relator) - *Dulce Neto* (com declaração de voto em anexo) – *Ascensão Lopes*.



Concordo com a decisão proferida, com a singela declaração de que, na minha perspectiva, todos os actos praticados pelo Órgão de Execução no processo de execução fiscal – independentemente de produzirem apenas efeitos internos a nível da ordenação e tramitação do rito processual ou de produzirem efeitos jurídicos externos numa relação individual e concreta e de afectarem direitos e interesses legalmente protegidos – estão subordinados exclusivamente aos princípios e regras que regem a actividade processual, previstas nas normas do processo tributário e, subsidiariamente, nas normas de processo civil, por se inscreverem num processo judicial ou procedimento processual. Só assim não será naqueles casos em que dentro do processo judicial ou paralelamente a ele surge um procedimento administrativo/tributário, gerador de um acto materialmente administrativo em matéria tributária, este sim, sujeito aos princípios gerais da actividade administrativa (como acontece, por exemplo, com o acto de reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda, pedido de dação em pagamento, pedido de pagamento em prestações).

No caso vertente, sendo inquestionável que se trata de um acto inscrito no procedimento processual pelo órgão que auxilia o juiz no exercício da actividade judicial, e independente da qualificação que se lhe dê, nunca poderiam ser aplicados os princípios invocados pelo recorrente, que têm aplicação apenas aos procedimentos tributários.

*Dulce Neto.*

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Compensação. Princípio da Boa-Fé. Princípio da decisão. Âmbito do recurso.*

### Sumário:

- I— *O Supremo Tribunal Administrativo, ainda que discorde da sentença proferida em processo de reclamação deduzida ao abrigo do art. 276.º do CPPT na parte em que julgou improcedente um dos fundamentos invocados pela reclamante, não pode sindicá-la nessa parte se o recurso vem interposto pela Fazenda Pública e a reclamante não interpôs recurso, ainda que subordinado (art. 682.º, n.ºs 1 e 2, do CPC), nem requereu a ampliação do objecto do recurso em contra alegações (cfr. art. 684.º-A, n.º 1, do CPC).*
- II— *A violação pela administração tributária de um dever procedimental segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.*
- III— *A prática de acto de compensação de crédito por iniciativa da administração tributária, após a oportuna apresentação de requerimento para prestação de garantia e antes da sua apreciação, viola o princípio da boa fé que deve presidir à actividade administrativa (art. 6.º-A do CPA e art. 266.º da CRP), porque frustra a legítima expectativa de apreciação da pretensão, ancorada no princípio da decisão.*

Processo n.º: 89/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Socigomes – Comércio e Turismo, S.A.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “SOCIGOMES—Comércio e Turismo, S.A.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrida), invocando o disposto no arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto da decisão que procedeu à compensação da dívida exequenda com um crédito da Executada sobre a Administração tributária (AT).

Pediu a anulação daquela decisão com o fundamento de que, na data em que a compensação foi efectuada, ainda aguardava a decisão sobre a idoneidade da garantia que ofereceu em resposta à notificação que para o efeito lhe foi efectuada, no sentido de obter a suspensão da execução fiscal em virtude da impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que deu origem à dívida exequenda; que se deve considerar, numa interpretação extensiva do art. 89.º, n.º 1, do CPPT, que está vedada a compensação no caso em que, tendo sido

deduzida impugnação judicial, o executado aguarda decisão sobre a idoneidade da garantia oferecida; que mesmo que assim não se entenda, deverá ter-se o comportamento da AT como violador do princípio da boa-fé consagrado no art. 6.º-A do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a reclamação procedente e, em consequência, anulou o acto reclamado.

Para tanto, em síntese,

- considerou que estavam verificados os requisitos legais para a AT proceder à compensação, motivo por que a reclamação não pode proceder com fundamento na violação do art. 89.º do CPPT;
- depois, analisando a invocada violação do princípio da boa-fé,
- começou por considerar que «[n]ão 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 art. 89º do CPPT, na pendência de impugnação, antes de ter sido prestada garantia» <sup>(1)</sup>;
- mas acabou reconhecendo que, no caso, porque foi a AT quem notificou a Reclamante para prestar garantia, ao que esta anuiu, criou-lhe «a legítima expectativa de o processo não prosseguir enquanto tal pedido não fosse decidido», pelo que «competia à AT decidir sobre o requerimento de prestação de garantia apresentado e só depois, no caso de considerar que a garantia apresentada não era idónea, lhe era legítimo proceder à compensação».

1.3 A Fazenda Pública (adiante também Recorrente) não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A. Vem o presente recurso interposto da douda sentença que julgou procedente a reclamação deduzida nos termos do art. 276º do CPPT, do acto de compensação de crédito derivado de reembolso de IRC do ano de 2009, na quantia de € 20.505,79, para pagamento da dívida de IRC de 1997 em cobrança no PEF nº 3352199901027727, pendente no Serviço de Finanças do Porto – 1, na quantia exequenda actual de € 859.651,41.

B. Constitui fundamento de tal reclamação o erro nos pressupostos para efectuar a compensação de créditos, em conformidade com o disposto no art. 89º do CPPT porquanto refere ter impugnado judicialmente a liquidação de IRC de 1997, em fase de recurso nesse Venerando Tribunal Central Administrativo, e se encontrar pendente um pedido de prestação de garantia sobre prédio urbano, apresentado em 05.07.2010 no seguimento da notificação do órgão de execução fiscal para o efeito efectuada em 18.06.2010.

C. Decidiu a final o doudo Tribunal a quo pela ilegalidade da compensação realizada ao abrigo do disposto no art. 89º do CPPT, dando por razões que “no caso dos autos, a Administração Tributária notificou a reclamante para prestar garantia”, e que o subsequente pedido de prestação de garantia “encontrava-se em fase de apreciação nos serviços competentes, criando na reclamante a legítima expectativa do processo não prosseguir enquanto tal pedido não fosse decidido”, pelo que “a compensação operada violou o princípio da boa-fé” estabelecido no art. 6º-A do Código do Procedimento Administrativo, sendo como tal ilegal.

D. Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, pelos motivos que passa a enunciar.

E. A Administração Tributária está vinculada a aplicar os créditos do contribuinte na compensação das suas dívidas, porquanto, sendo a compensação uma forma de extinção das obrigações que tem lugar quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (cfr. art. 847º, nº 1, do Código Civil), o art. 40º da LGT, no seu nº 2, prevê expressamente a compensação de créditos tributários como forma de extinção da obrigação tributária.

F. Ademais, o respeito pelos princípios da igualdade e da proibição do arbítrio impõem à Administração Tributária a proibição de concessão de moratórias, bem como a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei (cfr. art.s 36º, nº 3, da LGT e 85º do CPPT), por força do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no art. 30º da LGT.

G. Sob a epígrafe Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária, o art. 89º do CPPT dispõe, no seu nº 1, por um lado que “Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, excepto (...) se estiver a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução ou estar pendente qualquer dos meios graciosos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que [sic] a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos do art. 169º”.

H. O art. 169º do CPPT, por um lado, condiciona a suspensão da execução à constituição de garantia nos termos do art. 195º, ou à prestação nos termos do art. 199º, sendo certo que este último especifica que a referida garantia consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer

meio susceptível de assegurar os créditos da Fazenda Pública, sugerindo que nem todas as garantias serão sempre adequadas, nem, portanto imediatamente aceites.

I. Considerando, por um lado, que o imperativo legal da cobrança coerciva nasce a partir do momento em que se iniciou o incumprimento (após o decurso do prazo de pagamento voluntário), e por outro, que os créditos do executado para com a Administração Tributária, verificados os restantes condicionalismos legais,

J. a compensação efectuada é legítima porque cumpriu o exigido por lei, designadamente no art. 89º do CPPT, já que, no momento da compensação, a dívida exequenda não se mostrava garantida nos termos do art. 169º do mesmo Código, sendo de afastar a ilegalidade por mera invocação de controvérsia acerca da dívida e da pendência de decisão sobre garantia oferecida, por ser inquestionável a falta de total observância da moldura delineada na excepção à obrigatoriedade de compensação prevista na lei.

K. Acresce que a suspensão da execução fiscal, proibida nos casos não previstos da lei (cf. art. 36º, nº 3, da LGT), assume um carácter claramente excepcional, designadamente se se tiver em conta os estritos termos e exigências reveladas pelos princípios da vinculação à lei da actividade administrativa tributária e da indisponibilidade dos créditos fiscais e proibição da concessão de moratórias no seu pagamento, mormente se estiverem vencidos, afastando quaisquer juízos de oportunidade na actividade administrativa tributária.

L. É o que decorre, afinal, da al. b) do nº 1 do art. 89º do CPPT, a contrario, que impõe 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.

M. A compensação controvertida é assim legalmente admissível, pois era sobre o ora reclamante que impendia uma dívida fiscal, reconhecida num acto idóneo à promoção da sua cobrança em relação à sua pessoa, sendo, por esse facto, legalmente exigível, podendo a qualquer momento ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja, a compensação efectuada.

N. Aliás, o Douto Tribunal a quo assim o entendeu, quando concluiu que “mostram-se verificados os requisitos legais que a compensação opere” uma vez que existe um crédito a favor do contribuinte reclamante que resulta de um reembolso de que a Administração é devedora, sendo esta titular de um crédito em fase de execução, que não se encontra garantida.

O. Não obstante estes considerandos, encerrados com a afirmação que nada obstaculiza a compensação, tendo a Administração agido no estrito cumprimento da legalidade, e não obstante introduzir a análise da alegada infracção do art. 6º-A do Código do Procedimento Administrativo, ou seja, o princípio da boa-fé, com o anúncio de não crer na infracção desse princípio,

P. o Douto Tribunal a quo, salientando a notificação para prestação de garantia, por parte da Administração Tributária, e que a resposta dada se encontrava em apreciação, entendeu ter sido criada na reclamante a legítima expectativa do processo não prosseguir enquanto tal pedido não fosse decidido, só cabendo compensação após decisão sobre o requerimento de prestação de garantia, se entendesse que a garantia prestada não era idónea.

Q. Com o devido respeito, não podemos concordar com o doutamente decidido, porquanto nenhuma actuação da Administração Tributária infringiu o princípio consagrado no art. 6º-A do Código do Procedimento Administrativo.

R. Sendo certo que a compensação cumpriu os requisitos que a lei exige em especial para que possa ser efectuada, cabe questionar em que aspecto esse acto infringe a legalidade na vertente da boa-fé, no que concerne a, no dizer da sentença, um comportamento por parte da actuação da Administração Tributária gerador de confiança na contraparte, a existência de uma situação de confiança e a frustração da confiança gerada.

S. A tutela da confiança no âmbito das situações indicadas implica, no que interessa ao caso dos autos, ter sido criada de modo justificado a expectativa de uma certa conduta na destinatária executada e reclamante, de que poderia a reclamante razoavelmente contar, e tal não resulta da situação dos autos.

T. Com o pedido de prestação de garantia não ficou o órgão da execução fiscal investido desde logo na obrigação de suspensão da execução, nem foram por este praticados actos ou omissões que criassem de modo causal a expectativa da aceitação ou mesmo da suspensão da execução até sua aceitação.

U. A única expectativa justificadamente criada era da decisão do pedido de suspensão da execução mediante a garantia concretamente prestada, em respeito do art. 56º do CPPT, não mais, especialmente quanto ao sentido e conteúdo da decisão a tomar.

V. Nada nos autos revela ter existido uma actuação que tenha criado na executada aqui reclamante a confiança da aceitação ou suspensão da execução, ou que tenha suscitado um investimento de confiança por parte deste, no sentido de que a partir da simples prestação de garantia não seriam praticados no processo actos dirigidos à cobrança da dívida.

W. Cabe salientar, especialmente, que nenhuma situação de confiança se encontrava já consolidada para que a reclamante se pudesse dela louvar, traduzida, nomeadamente, em actos por parte do órgão de execução fiscal que gerassem na executada/reclamante a convicção da subsequente aceitação da garantia oferecida, conforme o critério estabelecido no art. 6º-A do Código do Procedimento Administrativo.

X. A suspensão da execução nos termos do art. 169º do CPPT mediante aceitação de uma garantia como idónea nos termos e para os efeitos do art. 199º do mesmo diploma implica, obviamente, um trabalho de análise adequado e proporcional ao montante da dívida a garantir, em vista a confirmar a idoneidade da garantia oferecida, que a priori não permite qualquer expectativa de que a sua aceitação fosse previsível.

Y. Cabe ainda salientar que está em causa a segurança do pagamento de dívida tributária vencida de avultado montante, legitimadora de actuação do órgão da execução fiscal segundo as exigências maiores na assunção das soluções adequadas à salvaguarda do interesse público no recebimento das quantias que lhe são devidas, especialmente no tipo de garantia a aceitar,

Z. o que implicará sempre um cuidado acto de avaliação ou apuramento do valor da garantia concretamente oferecida ou dos bens sobre que esta incida, sempre numa perspectiva de adequação ao montante do crédito do exequente e de mais fácil realização do crédito.

AA. Em conclusão, 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 da dívida cuja execução não se encontrava garantida.

BB. A douta decisão recorrida, sem quebra do devido respeito, e salvo melhor entendimento, padece de erro no julgamento na aplicação do direito, pois, decidindo como decidiu, errou na subsunção dos factos dados como provados às normas jurídicas, aplicáveis in casu, mais concretamente as que regem a compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária e a suspensão da execução fiscal, ou seja, os art.s 89º e 169º do CPPT.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências».

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

1.5 A Reclamante não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«1. A compensação é causa de extinção das obrigações prevista na lei civil, aplicável quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (art. 847º nº 1 CCivil)

A compensação é admitida como forma de extinção da obrigação tributária, nos casos expressamente previstos na lei (art. 40º nº 2 LGT; arts. 89º e 90º CPPT)

2. A observância do princípio da boa fé deve pautar a actuação dos órgãos e agentes administrativos (art. 266º nº 2 CRP); este princípio constitucional deve igualmente inspirar o relacionamento entre a Administração Pública (na qual a administração tributária se inscreve como subsistema) e os particulares, manifestando-se em dois vectores fundamentais:

- confiança suscitada na contraparte pela actuação da parte, na concreta situação considerada
- objectivo a alcançar com a actuação

(art. 6º-A CPA)

Embora sem expressa inclusão no elenco dos princípios do procedimento tributário, a observância do princípio é considerada pelo legislador como manifestação do princípio da colaboração entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes (arts. 55º e 59º nº 1 LGT)

3. A administração tributária deve respeitar o princípio da decisão, consistente na obrigação de pronúncia sobre todos os assuntos da sua competência, submetidos à sua apreciação por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios legalmente previstos (art. 56º LGT)

4. A idoneidade e suficiência da garantia prestada é apreciada pela entidade competente para autorizar o pagamento em prestações: o órgão de execução fiscal, com a categoria de órgão periférico local ou de órgão periférico regional, consoante o valor da dívida exequenda (art. 149º, 197º nº 1 e 199º nº 8 CPPT)

5. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

A prática de acto de compensação de crédito do reclamante com crédito de idêntico montante da administração tributária, após a apresentação de requerimento para prestação de garantia idónea e antes da sua apreciação, viola o princípio da boa fé porque frustra a legítima expectativa de apreciação da pretensão, ancorada, no princípio da decisão (e não a expectativa de deferimento da pretensão, como pretende a recorrente, ao sustentar a inexistência de violação do princípio da boa fé imputável ao órgão da execução fiscal)

Illuminada por este princípio o segmento final da norma constante do art. 89º n.º 1 al. b) CPPT (redacção conferida pelo art. 120º Lei n.º 3-B/2010, 28 Abril) *desde que dívida exequenda se mostre garantida nos termos do art. 169º* deve ser interpretado extensivamente com o sentido de que a excepção à compensação abrange igualmente as situações em que está pendente requerimento para prestação de garantia idónea (ainda não apreciado)

Esta interpretação alinha com a solução plasmada na actual redacção da norma constante do art. 89º n.º 1 al. a) CPPT que, consagrando jurisprudência constante do STA-SCT, alargou a área de exclusão da compensação por iniciativa da administração tributária às situações de decurso de prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial ou oposição à execução, assim prevenindo a prática de acto lesivo para o particular, consubstanciado na extinção de uma obrigação tributária cuja legalidade ou exigibilidade ainda não se consolidou na ordem jurídica»

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

1.8 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que viola o princípio da boa-fé a compensação operada no processo de execução fiscal sem que a AT se tenha pronunciado pela inidoneidade da garantia prestada pela Executada em resposta à notificação que lhe foi efectuada para o efeito pelo órgão de execução fiscal na sequência da impugnação judicial por ela deduzida questionando a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«Com interesse para a decisão da causa resulta apurada a seguinte factualidade:

a) Em 17/12/1999 foi instaurado contra a, aqui, reclamante o processo de execução fiscal n.º 3352-99/1027727, por dívidas relativas a IRC dos anos de 1995, 1996 e 1997 (cf. fls. 44 e ss dos autos).

b) A reclamante, no âmbito daquele processo executivo, e na sequência do ofício n.º 6523, de 08/06/2010, recebido a 18/06/2010, foi notificada para prestar garantia, no prazo de 15 dias (cf. doc. de fls. 284 e 284v dos autos).

c) Através de requerimento apresentado em 05/07/2010, a reclamante ofereceu como garantia, nos termos do art. 199º, n.º 2 do CPPT, vários prédios urbanos que melhor identifica no seu requerimento (cf. doc. de fls. 296 a 298 dos autos).

d) Em 29/07/2010 foi efectuada a compensação das dívidas de IRC objecto da certidão n.º 1999000132455, do montante de € 783.857,83, acrescido de juros de mora no montante de € 212.792,67 com o crédito referente ao ano de 2009, no montante de € 20.505,79 (cf. doc. de fls. 7 e 8 dos autos).

e) O pedido de garantia referido em c) aquando do acto de compensação não tinha ainda sido apreciado pela Administração Tributária.

f) A presente reclamação foi intentada em 20/08/2010 (cf. doc. de fls. 2 dos autos)».

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida de IRC, o órgão de execução fiscal, tendo verificado que a Executada deduzira impugnação judicial questionando a legalidade da liquidação de IRC que deu origem à dívida exequenda<sup>(2)</sup>, notificou-a, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 6 do art. 169.º<sup>(3)</sup> do CPPT, para, no prazo de 15 dias, prestar garantia idónea.

Dentro do prazo assinalado a Executada, em resposta àquela notificação, veio oferecer para o efeito diversos prédios, sendo que a alusão que no requerimento é feita ao n.º 2 do art. 199.º do CPPT, parece indiciar que os prédios foram oferecidos para que sobre eles fosse constituída hipoteca (poderia também equacionar-se a possibilidade de esse oferecimento constituir uma nomeação de bens à penhora, como o permite o art. 199.º, n.ºs 4, *in fine*, e 6, do CPPT)<sup>(4)</sup>.

A AT, sem que se tenha pronunciado pela inidoneidade da garantia, procedeu à compensação (parcial) da dívida exequenda com um crédito da Executada sobre a AT.

Discordando dessa compensação, a Executada dela reclamou para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, sustentando a ilegalidade daquele acto com dois fundamentos, a saber:

– que o art. 89.º do CPPT, numa interpretação extensiva, veda a possibilidade da AT compensar a dívida no caso em que, tendo sido deduzida impugnação judicial, o executado aguarda decisão sobre a idoneidade da garantia oferecida, ou seja, que não estavam verificados os requisitos legais para a compensação; mesmo que assim não se entenda,

– que deverá ter-se o comportamento da AT como violador do princípio da boa-fé consagrado no art. 6.º-A do CPA, uma vez que, ao notificar a Executada para prestar garantia, lhe criou a convicção de que a execução fiscal não prosseguiria enquanto não existisse pronúncia sobre a garantia prestada dentro do prazo assinalado.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto não atendeu o primeiro fundamento invocado, considerando que estavam reunidos os requisitos para a compensação, designadamente o que a Reclamante punha em causa, pois a garantia não podia considerar-se prestada.

Quanto ao segundo fundamento invocado – o da violação do princípio da boa-fé –, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou-o procedente.

– começou por considerar que «[n]ão 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 art. 89.º do CPPT, na pendência de impugnação, antes de ter sido prestada garantia»;

– mas acabou reconhecendo que, no caso, porque foi a AT quem notificou a Reclamante para prestar garantia, ao que esta anuiu, criou-lhe «a legítima expectativa de o processo não prosseguir enquanto tal pedido não fosse decidido», pelo que «competia à AT decidir sobre o requerimento de prestação de garantia apresentado e só depois, no caso de considerar que a garantia apresentada não era idónea, lhe era legítimo proceder à compensação».

A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, afirmando, em síntese, que não pode concordar com o entendimento de que a compensação operada viole o princípio da boa-fé, uma vez que entende que não pode considerar-se, como considerou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que a AT tenha criado na Reclamante a expectativa de que a execução fiscal não prosseguiria enquanto o pedido de prestação de garantia não fosse decidido.

Desde já, diremos que nos merece as maiores reservas a interpretação em que a sentença recorrida alicerçou a verificação da falta de garantia enquanto requisito legal para a compensação.

Inequivocamente, o n.º 1 do art. 89.º do CPPT não permite a compensação nos casos em que, tendo sido deduzida impugnação judicial contra a liquidação da dívida exequenda, esta se mostre garantida nos termos daquele Código; tal como a não permite nos casos em que, esteja a correr o prazo para interpor qualquer outro meio de impugnação contenciosa ou administrativa ou a dívida exequenda se encontre a ser paga em prestações (5).

Na verdade, estando assente que a Executada tinha deduzido impugnação judicial contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, para averiguar se a execução fiscal deveria ter sido suspensa, o que obviaria à compensação, havia apenas que verificar se podia ou não considerar-se garantida a dívida exequenda e o acrescido.

A sentença recorrida deu como assente que a dívida exequenda não estava garantida, mas, salvo o devido respeito, fê-lo com base numa menos correcta interpretação dos arts. 169.º, n.º 1, e 199.º, n.ºs 1, 2, 4, 6 e 8, do CPPT para os quais remete o art. 89.º, n.º 1, alínea b) do mesmo Código, na medida em que fixa como uma das condições que obstam à possibilidade da AT compensar a dívida exequenda que esta se mostre «garantida nos termos deste Código».

É certo que a dívida ainda não estava garantida. No entanto, notificada para prestar garantia no prazo de 15 dias, a Executada veio dentro desse prazo e invocando o disposto no n.º 2 do art. 199.º do CPPT, oferecer para o efeito diversos prédios, o que não pode ser ignorado.

A AT, sem que se tivesse pronunciado sobre a idoneidade da garantia oferecida, procedeu à compensação parcial da dívida exequenda com um crédito que a Executada detinha sobre a AT. O que significa que procedeu à compensação ainda antes de se pronunciar sobre a idoneidade da garantia oferecida pela Executada.

Só à luz de uma interpretação estritamente literal do art. 89.º, n.º 1, do CPPT, se pode aceitar como legítima a actuação da AT ratificada pela sentença recorrida.

Como lapidarmente ficou dito no acórdão de 22 de Abril de 2009 deste Supremo Tribunal Administrativo (6), depois de se salientar que, para efeitos de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da AT deve equiparar-se à pendência dos meios processuais ou procedimentais aí elencados o não decurso dos respectivos prazos (numa interpretação que o legislador, por certo sensibilizado pela jurisprudência (7), até acabou por deixar expressa na alteração que através da Lei do Orçamento do Estado para 2010 introduziu no art. 89.º, n.º 1, do CPPT), «isto tanto vale quanto aos meios impugnatórios propriamente ditos (reclamação, impugnação, recurso ou oposição) como aos procedimentos tendentes à prestação de garantia, por um argumento de identidade de razão e sob pena de se desvirtuar a *ratio legis* que a excepção à possibilidade de compensação constante da parte final do n.º 1 do artigo 89.º pretende acautelar, que parece ser o de “a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia”» (8).

Parafraseando aquele aresto, diremos que a dedução de impugnação judicial exprime a existência de controvérsia acerca da dívida ora em cobrança coerciva, facultando a lei à Executada o direito de, na pendência em sede administrativa ou judicial do pleito, obstar a que a execução prossiga através da prestação de garantia ou obtendo a sua dispensa. Ora, enquanto estiver pendente o prazo para prestar garantia ou enquanto a AT não se tiver pronunciado sobre a garantia oferecida, a execução fiscal deve permanecer suspensa, sem que no seu âmbito possam ser praticados actos ofensivos do património do contribuinte, como o é manifestamente a compensação por iniciativa da AT, na medida que o priva de um crédito a que tem direito sem para tal ter de consentir (9).

A nosso ver, para efeitos de suspensão da execução fiscal e em face da dedução da impugnação judicial, a garantia deve considerar-se prestada, temporária e provisoriamente, enquanto a AT não se

pronunciar expressamente pela sua inidoneidade. Dito de outro modo, enquanto não houver decisão expressa da AT no sentido da inidoneidade da garantia, esta deve ter-se como prestada para os efeitos previstos na alínea *b*) do n.º 1 do art. 89 do CPPT. É essa a única interpretação compatível com a intenção do legislador, reafirmada com as alterações que àquele artigo foram introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, no sentido de «a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia ou já não haja controvérsia, pelos meios procedimentais e processuais adequados, quanto à legalidade da dívida»<sup>(10)</sup>.

Assim parece não o ter entendido a AT – que procedeu à compensação sem que antes tivesse considerado inidónea a garantia prestada pela Executada – e assim não o entendeu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, pronunciando-se expressamente sobre a verificação dos requisitos legais da compensação, deixou escrito que «para todos os efeitos não existe garantia prestada, logo nada obstaculiza à compensação» e que a «AT agiu no estrito cumprimento da legalidade já que no momento em que efectuou a compensação a dívida não se mostrava garantida».

Apesar de termos as maiores reservas quanto a esse entendimento, a verdade é que a sentença, na parte em que julgou improcedente o referido fundamento da reclamação, transitou em julgado, sendo que a Reclamante não fez uso das faculdades que a lei lhe concede para suscitar a reapreciação da mesma junto deste Supremo Tribunal Administrativo, designadamente a interposição de recurso, ainda que subordinado (cfr. art. 682.º, n.ºs 1 e 2, do CPC<sup>(11)</sup>), ou a ampliação do objecto do recurso em contra alegações (cfr. art. 684.º-A, n.º 1, do CPC<sup>(12)</sup>).

Poderá perguntar-se, então, porque tecemos agora estes considerandos, uma vez que a questão está fora do âmbito do recurso (cfr. arts. 660.º, n.º 2, 2.ª parte, e 668.º, n.º 1, alínea *d*), 2.ª parte, do CPC).

Fazemo-lo apenas no sentido de justificar porque a reapreciação do julgamento sobre a legalidade da compensação se fará ao abrigo dos princípios gerais da actividade administrativa tributária, designadamente do princípio da boa-fé, quando o mais curial seria fazê-lo ao abrigo da própria norma que regula o instituto da compensação quando efectuada por iniciativa da AT, ou seja, o art. 89.º do CPPT.

Assim, a única questão que ora cumpre apreciar e decidir é a que enunciámos no ponto 1.8: a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que a compensação operada na presente execução fiscal e contra a qual a Executada reclamou judicialmente enferma de ilegalidade por violação do princípio da boa-fé, o que passa por indagar se a AT podia proceder à compensação antes de se pronunciar pela inidoneidade da garantia prestada pela Executada em resposta à notificação que lhe foi efectuada para o efeito ao abrigo do n.º 2 do art. 169.º do CPPT pelo órgão de execução fiscal na sequência da impugnação judicial que a Executada deduziu questionando a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

### 2.2.2 DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

A sentença recorrida julgou a reclamação procedente com fundamento na violação do princípio da boa-fé. Note-se que a jurisprudência, desde há muito, tem vindo a admitir que a violação pela AT dos deveres procedimentais segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei<sup>(13)</sup>.

Por outro lado, é inquestionável a aplicação do princípio da boa-fé em sede da actividade administrativa tributária, nos termos que bem ficaram referidos na sentença recorrida, sendo que pese embora esse princípio não esteja expressamente referido no art. 55.º da Lei Geral Tributária, a sua aplicabilidade resulta, em primeira linha, do disposto no art. 266.º da Constituição da República<sup>(14)</sup> (CRP) e também do art. 6.-A do Código do Procedimento Administrativo (CPA)<sup>(15)</sup>.

A Recorrente não põe em causa os considerandos que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto expendeu sobre o princípio da boa-fé; o que questiona é a conclusão a que chegou, de que «competia à AT decidir sobre o requerimento de prestação de garantia e só depois, no caso de considerar que a garantia prestada não era idónea, lhe era legítimo proceder à compensação» e que o princípio da boa-fé foi violado pela compensação, pois a Reclamante «tinha uma legítima expectativa de ver o seu pedido de prestação de garantia ser decidido antes de ser efectuado qualquer reembolso».

Segundo a Fazenda Pública, a Reclamante não podia ter qualquer expectativa legítima quanto ao sentido e conteúdo da decisão a proferir, nem quanto à suspensão da execução fiscal até que se mostrasse decidida a garantia prestada, sendo que a sua expectativa apenas poderia referir-se à existência de uma decisão sobre esta garantia e nada mais.

Salvo o devido respeito, e como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a actuação da AT, ao proceder à compensação após a apresentação tempestiva do requerimento para prestação de garantia idónea e antes de se pronunciar sobre o mesmo, viola o princípio da boa-fé, não por frustrar a expectativa de deferimento da pretensão, mas por frustrar a legítima expectativa de apreciação desse pedido, ancorada no princípio da decisão consagrado no art. 56.º da LGT<sup>(16)</sup>.

Ademais, não fixando a lei expressamente prazo para que a AT se pronuncie sobre a garantia oferecida, não parece descabido que se lhe aplique o prazo de 10 dias a que alude o n.º 2 do art. 57.º da LGT no âmbito do procedimento administrativo tributário. Ora, no caso *sub judice* decorreram

24 dias entre as datas em que foi oferecida a garantia – dentro do prazo que a AT, de acordo com o n.º 6 do art. 169.º do CPPT, assinalou à Executada – e em que a AT operou a compensação ora reclamada.

Seja como for, o que não pode permitir-se, sob pena de violação do princípio da boa-fé, é que a AT proceda à compensação da dívida exequenda com um crédito da Executada sem que previamente se pronuncie sobre a garantia por esta oportunamente oferecida em ordem à suspensão da execução até que esteja decidida a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação da dívida exequenda. A não ser assim, ficaria ao arbítrio da AT o momento para apreciar a garantia oportunamente oferecida e, conseqüentemente, a suspensão da execução fiscal, no âmbito da qual poderia entretanto ir praticando diversos actos ofensivos do património do executado, em manifesto desrespeito pelo princípio da decisão.

Esta solução foi já adoptada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em situação idêntica, se bem que aí estivesse em causa, não um acto de compensação, mas a penhora de créditos efectuada pelo órgão da execução fiscal antes da pronúncia devida sobre a garantia prestada<sup>(17)</sup>.

Por tudo o exposto, o recurso não merece provimento.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O Supremo Tribunal Administrativo, ainda que discorde da sentença proferida em processo de reclamação deduzida ao abrigo do art. 276.º do CPPT na parte em que julgou improcedente um dos fundamentos invocados pela reclamante, não pode sindicá-la nessa parte se o recurso vem interposto pela Fazenda Pública e a reclamante não interpôs recurso, ainda que subordinado (art. 682.º, n.ºs 1 e 2, do CPC), nem requereu a ampliação do objecto do recurso em contra alegações (cfr. art. 684.º-A, n.º 1, do CPC).

II - A violação pela administração tributária de um dever procedimental segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.

III - A prática de acto de compensação de crédito por iniciativa da administração tributária, após a oportuna apresentação de requerimento para prestação de garantia e antes da sua apreciação, viola o princípio da boa fé que deve presidir à actividade administrativa (art. 6.º-A do CPA e art. 266.º da CRP), porque frustra a legítima expectativa de apreciação da pretensão, ancorada no princípio da decisão.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. – *Francisco Rothes* (relator) – *Fernanda Maçãs* – *Casimiro Gonçalves*.

(1) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

(2) (Note-se que, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 3 ao art. 169.º, pág. 208, a lei não impõe que os meios processuais a que é atribuído efeito suspensivo visem a discussão da legalidade da liquidação da dívida exequenda, bastando-se com a ilegalidade da dívida exequenda. É o que decorre do art. 52.º, n.º 1, da LGT).

(3) (Dizem os n.ºs 1, na parte que ora nos interessa considerar, e 6 do art. 169.º do CPPT, aquele na *redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008)*, e este na *redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010)*):

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

[...]

6. Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no n.º 1 dentro do prazo de 15 dias».)

(4) Diz o art. 199.º do CPPT nos seus n.ºs 1, 2, 4 (este na *redacção da Lei do Orçamento do Estado para 2008*), 6 e 8:

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

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

[...]

4. Vale como garantia para os efeitos do n.º 1 a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efectuar em bens nomeados para o efeito pelo executado no prazo referido no n.º 6.

[...]

6. As garantias referidas no n.º 1 serão constituídas para cobrir todo o período de tempo que foi concedido para efectuar o pagamento, acrescido de três meses, e serão apresentadas no prazo de 15 dias a contar da notificação que autorizar as prestações, salvo no caso de garantia que pela sua natureza justifique a ampliação do prazo até 30 dias, prorrogáveis por mais 30, em caso de circunstâncias excepcionais.



[...]

8. É competente para apreciar as garantias a prestar nos termos do presente artigo a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações».

(<sup>5</sup>) (Diz o n.º 1 do art. 89.º do CPPT, na *redacção que lhe foi dada pela referida Lei n.º 3-B/2010*:

«1 — Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, excepto nos casos seguintes:

a) Estar a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução;

b) Estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º».)

(<sup>6</sup>) (Acórdão proferido no processo com o n.º 277/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf>), págs. 598 a 602, com texto disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4bbc957844cf94a802575a700315740?OpenDocument>.

(<sup>7</sup>) (De que são expressão os seguintes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 6 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 356/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32420.pdf>), págs. 91 a 94, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a862fd25933b9ee802575bc004cea19?OpenDocument>;

— de 28 de Outubro de 2009, proferido no processo com o n.º 694/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21 de Janeiro de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32440.pdf>), págs. 179 a 183, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2025debc5a08cd608025766300410b2d?OpenDocument>;

— de 2 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 997/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21 de Janeiro de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32440.pdf>), págs. 195 a 200, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0b7417859dbd8c3380257688004e52ea?OpenDocument>.

(<sup>8</sup>) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, vol. I, nota 9 ao art. 89.º, págs. 730/731.

(<sup>9</sup>) (No mesmo sentido, o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 20/12, ainda não publicado no jornal oficial nem disponível no *site* da DGS.I.)

(<sup>10</sup>) (JORGE LOPES DE SOUSA, *ibidem*.)

(<sup>11</sup>) (Diz o art. 682.º do CPC nos seus n.ºs 1 e 2:

«1. Se ambas as partes ficarem vencidas, cada uma delas pode recorrer na parte que lhe seja desfavorável, podendo o recurso, nesse caso, ser independente ou subordinado.

2. O prazo de interposição do recurso subordinado conta-se a partir da notificação da interposição do recurso da parte contrária».

(<sup>12</sup>) (Diz o n.º 1 do art. 684.º-A do CPC:

«No caso de pluralidade de fundamentos da acção ou da defesa, o tribunal de recurso conhecerá do fundamento em que a parte vencedora decaiu, desde que esta o requeira, mesmo a título subsidiário, na respectiva alegação, prevenindo a necessidade da sua apreciação».)

(<sup>13</sup>) (Nesse sentido, vide os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 25 de Junho de 2008, proferido no processo n.º 291/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29 de Setembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32220.pdf>), págs. 765 a 768, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cb8ac813df8ceb328025747b0030b5c0?OpenDocument>;

— de 6 de Julho de 2011, proferido no processo com o n.º 589/11, não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9614176c4c62f070802578cc003ca7c0?OpenDocument>;

— de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 753/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0465c3a1f7aba45c8025791a002ec02b?OpenDocument>; e do Tribunal Central Administrativo:

— de 21 de Junho de 2003, proferido no processo com o n.º 5616/01, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/edbe62e2c547d2a780257028004b162a?OpenDocument>.

(<sup>14</sup>) (Diz o art. 266.º da CRP:

«1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2. 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».)

(<sup>15</sup>) Diz o art. 6.º-A, do CPA:

«1. No exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé.

2. No cumprimento do disposto nos números anteriores, devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial:

a) A confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa;

b) O objectivo a alcançar com a actuação empreendida».

(<sup>16</sup>) (Diz o art. 56.º, n.º1, da LGT:

«A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo».

(<sup>17</sup>) (Acórdão de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 344/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf>), págs. 869 a 874, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83f5a8f37d6cc5318025772d004a9b2b?OpenDocument>).

**Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.****Assunto:**

*Execução fiscal. Arguição de nulidade. Incidente. Competência dos tribunais tributários. Competência do chefe de repartição de finanças. Revogação da reversão.*

**Sumário:**

- I— *Cabe ao Tribunal Tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, nos termos do art. 151º do CPPT, a apreciação dos incidentes que forem suscitados naquela, que impliquem uma decisão jurisdicional;*
- II— *Não obstante ter havido revogação do despacho de reversão, o órgão de execução fiscal deve proceder ao envio da petição de oposição ao tribunal tributário, nos termos do disposto no art. 208º, n.º 1, do CPPT, sob pena de nulidade, uma vez que são os tribunais os competentes para decidir o destino a dar à oposição, nos termos das disposições constantes dos arts. 151º, n.º 1, do CPPT e 49º, n.º 1, alínea d), e 49º-A, n.ºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002.*

Processo n.º: 98/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Maria Isabel Pereira Sirgado Branco.

Relatora: Exm.ª. Sr.ª. Cons.ª. Dr.ª. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I—RELATÓRIO**

**1.MARIA ISABEL PEREIRA SIRGADO**, com a identificação constante dos autos, deduziu, no Tribunal Tributário de Lisboa, nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT, Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças, que ordenou a devolução da oposição apresentada no processo de execução fiscal n.º 32470801190075.

A Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a Reclamação procedente, declarando nulo o acto impugnado, ordenando a remessa ao Tribunal a P.I. de Oposição apresentada nos autos de execução fiscal.

**2.** Não se conformando com tal decisão, a **FAZENDA PÚBLICA** veio interpor recurso, ao abrigo dos artigos 280.º e 283.º do CPPT e artigo 26.º, alínea b), do ETAF, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas Alegações, com as seguintes Conclusões:

*I. O regime excepcional de subida imediata da reclamação a tribunal terá de derivar, não do facto de o reclamante invocar expressamente o “prejuízo irreparável” para pedir esse regime de subida, mas da fundamentação que foi aduzida na reclamação para atacar a legalidade da decisão sindicada.*

*II. Daí que seja irrelevante, para efeitos de determinar o regime de subida da reclamação aqui em causa, que os reclamantes tenham pedido a subida imediata com a invocação expressa do “prejuízo irreparável”, impondo-se antes analisar se, foi a fundamentação aduzida na reclamação suficiente para que se mostrem preenchidos os requisitos previstos no art. 278.º n.º 3 do CPPT, ou seja para a sua subida imediata.*

*III. A resposta, em nosso entender, não pode deixar de ser negativa, na medida em que a reclamante não demonstra em que é que se consubstancia o prejuízo irreparável.*

*IV. A douta sentença recorrida faz uma errada apreciação dos factos e do seu fundamento legal quando determina “Refira-se ainda, que não há qualquer inutilidade superveniente da lide como refere o Magistrado do Ministério Público no seu parecer, porquanto o acto objecto dos presentes autos subsiste na ordem jurídica.*

*V. Com efeito, se apenas a revogação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 02/05/2011 que ordenou a devolução da oposição poderia satisfazer a pretensão da reclamante, e por conseguinte conduzir à inutilidade superveniente da lide por desaparecimento do objecto dos autos, tal como afirma a sentença recorrida, tal foi efectivamente o que aconteceu.*

*VI. Desse modo, foi dado como provado a existência de despacho do órgão de execução fiscal onde se reconhece o facto de que com a cessação da actividade da originária devedora é de considerar inexistência de gerência —revogando o despacho que determinara a reversão por responsabilidade subsidiária.*

VII. Consequentemente, foi devolvida a petição original e comprovativo da taxa de justiça ficando prejudicados os pedidos, quer de dispensa de garantia, quer de fundamentação requeridas (face à sua inutilidade superveniente)

VIII. Não compreende a RFP como é que se possa ter usurpado algum poder, se a revogação do acto que determinara a reversão em sede de execução fiscal foi proferida no âmbito de competências próprias.

IX. Ora qualquer acção deve ter um objecto e com a revogação do despacho de reversão a oposição ficou destituída de objecto.

X. O CPPT não refere expressamente a obrigatoriedade de envio da p.i. ao Tribunal, salvo melhor entendimento; refere apenas: “Autuada a petição, o órgão da execução fiscal remeterá no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1ª instância.

XI. Acontece que o órgão de execução fiscal não chegou a autuar a petição, devolveu-a ainda numa fase administrativa da execução fiscal, pois o despacho de reversão anteriormente por si proferido, fora revogado.

XII. Ora a oposição inicia-se com a citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora, nos termos do art.º 203.º do CPPT, formalidade que não pode ser confundida com o despacho de reversão.

XIII. A concluir, com o devido respeito e, salvo melhor entendimento, a douda sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada interpretação e aplicação do disposto no regime sub-judice.

Termos em que, com o sempre mui doudo suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso ser julgado procedente anulando-se a douda decisão em apreço, com as legais consequências, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.”

**3. Foram apresentadas Contra-alegações, com as seguintes Conclusões:**

“1- O STA é incompetente para apreciar o presente recurso;

2- A revogação pelo órgão de execução fiscal do despacho que determina a reversão da recorrida por responsabilidade subsidiária, não extinguiu o processo de execução;

3- A não remessa da oposição ao Tribunal, com a conseqüente devolução à recorrida, apenas seria admissível caso o órgão de execução procedesse igualmente a revogação da execução fiscal, o que não ocorreu (cfr. artº 208º/2 do CPPT);

4- A revogação do acto de reversão não extinguiu a execução — e por isso não constitui um acto favorável à recorrida — pelo que o litígio permanece na ordem jurídica, mantendo toda a pertinência e utilidade a apreciação da oposição, diversamente da tese expandida pela RFP nos artigos 25º, 34º, 11º, 12º, 20º, e 22º das suas alegações;

5- No tocante às dúvidas da RFP acerca do meio processual utilizado pela recorrida — reclamação das decisões do órgão de execução fiscal — (cfr. art.º 26º das alegações), afigura-se à recorrida que bastará a mera consulta ao articulado do artº 276º do CPPT para concluir que o meio usado foi o adequado;

6- A RFP refere-se à litispêndência em termos conceptuais (cfr. artigos 27º a 29º das alegações), não se percebendo os seus propósitos nesta matéria;

7- Deverá, pois, considerar-se estarmos em presença de um prejuízo irreparável da recorrida, por o mesmo se mostrar inquantificável, com os legais efeitos;

8- Inexiste a invocada situação de inutilidade superveniente da lide;

9- A devolução da oposição à recorrida, efectuada 186 dias após a respectiva apresentação constitui um acto de usurpação de poder — pondo em causa a competência do Tribunal, diferentemente da ideia defendida pela RFP (cfr. artº 39º das alegações) — implicando a respectiva nulidade do acto, que se requer seja julgado (cfr. artº 133º/2-a) do CPA, ex-vi do artº 2º-d) do CPPT);

10- A sentença recorrida faz uma correcta e adequada apreciação dos factos e dos seus fundamentos legais, contrariamente à opinião enunciada pela RFP nas suas alegações (cfr. artº 35º da alegações), devendo manter-se.

Nestes termos, Deverá ser negado provimento ao recurso deduzido pela recorrente RFP, confirmando-se a decisão recorrida, assim se fazendo a costumada justiça.”

**4. O Digno Representante do Ministério Público**, junto do STA, emitiu doudo Parecer, concluindo pela improcedência do recurso, nos termos seguintes:

“Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência de reclamação apresentada contra decisão do órgão da execução fiscal que ordenou a devolução à reclamante de oposição deduzida em processo de execução fiscal

#### FUNDAMENTAÇÃO

1. O diferimento do conhecimento do objecto da reclamação para momento processual ulterior, correspondente à realização da penhora, tornaria absolutamente inútil a sua apreciação, na medida em que não impediria a prática daquele acto lesivo, que a reclamante pretende evitar com a dedução

de oposição à execução fiscal, associada à prestação de garantia idónea ou à dispensa de prestação de garantia (arts. 169º n.ºs 1, 2, 3 e 5, 170º e 278º n.º1 CPPT)

Neste contexto justifica-se a subida imediata da reclamação; à semelhança do regime previsto para os recursos jurisdicionais (art. 285º n.º2 CPPT; art. 734º n.º2 CPC redacção DL n.º303/2007, 24 Agosto, actualmente art. 691º n.º2 al.m) CPC)

2. Inexiste fundamento para a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide: o acto reclamado de devolução da petição de oposição à execução subsiste na ordem jurídica, só a sua revogação (e não a revogação do distinto acto de reversão contra a reclamante) justificando aquela consequência jurídica.

3. A decisão reclamada enferma do vício de usurpação de poderes (com a configuração conceptual enunciada no segmento pertinente da sentença, por remissão para a doutrina citada): a decisão de devolução da petição de oposição à oponente tem subjacente uma apreciação jurídica sobre a inutilidade superveniente da instância, radicada na revogação do despacho de reversão

Esta apreciação (ainda que implícita) é manifestação de exercício da função jurisdicional, inscrevendo-se na esfera de competência do tribunal tributário.

A petição de oposição deverá ser obrigatoriamente remetida ao tribunal, sem prejuízo de o órgão da execução fiscal se poder pronunciar sobre o mérito (ou demérito da oposição) e prestar as informações necessárias ou convenientes para a apreciação pelo tribunal de fundamento para rejeição liminar da oposição (arts. 208º e 209º CPPT)

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.”

## II- FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos

“A) Em 05/09/2008 foi instaurado pelo serviço de finanças de Lisboa 2 contra “IRSB Empresa de Trabalho Temporário Lda.” o processo de execução fiscal n.º 3247200801190075 por dívidas de IRC do exercício de 2004, no montante total de 7.687,72€ (cf. autuação e certidões de dívida a fls. 1 e ss do PEF apenso).

B) Em 25 de Setembro de 2010 foi proferido despacho no PEF pela chefe do serviço de finanças de Lisboa 2, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, determinando a reversão da dívida exequenda contra a ora reclamante, e a respectiva citação (cf. fls. 30 e verso do PEF apenso).

C) Em 29 de Outubro de 2010 a ora reclamante deduziu oposição à execução melhor identificada na alínea A) (cf. Fls. 37 e ss do PEF apenso).

D) Em 2 de Maio de 2011, foi exarado no PEF despacho pelo chefe de finanças, com o seguinte teor (cf. fls. 97 verso do PEF apenso):

“Concordo.

De facto considerado o prazo legal de pagamento a que se refere o artigo 24.º/1, b), da LGT, e origem das liquidações por acção inspectiva, com a cessação de actividade da originária devedora é de considerar inexistência de gerência—é por isso revogado o despacho que determina a reversão por responsabilidade subsidiária.

Consequentemente, devolva a petição original de Oposição judicial e comprovativo de taxa de justiça e ficam prejudicados os pedidos, quer de dispensa de garantia, quer de fundamentação requeridas.

Averbamentos necessários. Notifique. (...)”

E) Através do ofício n.º 5865 do serviço de finanças de Lisboa 2, datado de 2 de Maio de 2011, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foi dado conhecimento à ora reclamante do teor da despacho identificado na alínea anterior (cf. ofício a fls. 95 dos autos).

F) A P1 da presente reclamação deu entrada no serviço de finanças de Lisboa 2 em 13 de Maio de 2011 (cf. carimbo aposto a fls. 3 dos autos).

### 2. DE DIREITO

#### 2.1. As questões a apreciar e decidir

Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que, julgando procedente a reclamação, deduzida pela ora recorrida contra o despacho do chefe do serviço de finanças, de 2/5/2011, apresentada no âmbito do processo de execução fiscal n.º32470801190075, declarou nulo o acto reclamado e, em consequência, ordenou a remessa ao Tribunal da P.I. de Oposição apresentada nos autos de execução fiscal.

Para tanto, ponderou a Mma. Juíza, em sede de apreciação das questões prévias suscitadas pela Fazenda Pública, que a Oposição devia ser remetida ao Tribunal para ser imediatamente conhecida por ele, considerando que o seu conhecimento a final poderia tornar inútil o conhecimento da mesma, dando como verificado o disposto no art. 278º, n.ºs 3, 4 e 5, do CPPT. Foi igualmente rejeitada a peticionada

litispendência por os pedidos serem diferentes, atendendo à circunstância de os actos reclamados terem sido praticados no seio de execuções diferentes não apenas entre si.

Quanto à questão prévia da inutilidade superveniente da lide, suscitada pelo Ministério Público, conclui-se pela rejeição da mesma, porquanto, “o acto objecto dos presentes autos subsiste na ordem jurídica. Com efeito, apenas a revogação do despacho do chefe do serviço de finanças de 02/05/2011, que ordenou a devolução da oposição, poderia satisfazer a pretensão da reclamante, e por conseguinte, conduzir à inutilidade superveniente da lide por desaparecimento do objecto dos presentes autos”.

Quanto ao mérito da reclamação, concluiu-se que o órgão de execução fiscal não tinha competência para decidir “que os pedidos formulados pela ora reclamante ficaram prejudicados pela revogação do despacho de reversão e pela devolução à mesma da correspondente PI.” Nos termos da lei aplicável o órgão de execução fiscal “deveria ter remetido o processo ao Tribunal no prazo de 20 dias, fazendo constar do mesmo a informação de que o despacho de reversão fora revogado, e em que termos, cabendo ao tribunal decidir, para além do mais, sobre aceitação liminar da oposição”, ao não ter procedido desta forma o órgão de execução fiscal praticou um acto viciado de usurpação de poderes, cuja consequência é a nulidade, nos termos do disposto no art. 133, nº2, alínea a), do CPA, aplicável *ex vi* art. 2º, alínea d), do CPPT.

Não conformada com esta sentença, veio a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal, suscitando a anulação da sentença recorrida por revelar inadequada interpretação e aplicação da lei, questionando, designadamente, nas conclusões:

a) A questão prévia relativa à subida imediata da reclamação, discordando do sentido da sentença “a quo”, porquanto, entre o mais, “a reclamante não fez demonstração em que é que se consubstancia o prejuízo irreparável” (ponto III das conclusões);

b) A questão prévia relativa à inutilidade superveniente suscitada pelo Ministério Público, concluindo, entre o mais que a douta sentença recorrida faz errada apreciação dos factos e do seu fundamento legal quando determina “refira-se ainda, que não há qualquer inutilidade superveniente da lide como refere o Magistrado do Ministério Público no seu parecer, porquanto o acto objecto dos presentes autos subsiste na ordem jurídica”;

c) E, quanto ao fundo, propugna que não houve qualquer ilegalidade na medida em que o órgão de execução fiscal não chegou a autuar a petição, tendo-a devolvido numa fase administrativa da execução fiscal, uma vez que o despacho de reversão havia sido revogado, não havendo lugar a qualquer ilegalidade.

Em face das conclusões do recurso, que delimitam o âmbito do mesmo, estas são, por conseguinte, as questões a decidir.

### 2.1.1. As questões prévias

Cabe antes de mais apreciar a questão prévia suscitada pela recorrida consistente na incompetência do STA, cujo conhecimento, nos termos do art. 13º do CPTA, deve preceder o de qualquer outra, uma vez que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, a apreciação e o julgamento das demais questões suscitadas no recurso, face ao disposto no nº2 do art. 16º do CPPT e nos arts. 101º e ss. do CPC.

A competência do STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, tal como resulta da alínea b) do art. 26º do ETAF, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete, nos termos da alínea a) do art. 38º do ETAF, conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º”.

Nesta consonância, prescreve o nº 1 do art. 280º do CPPT que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

“Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo”, tal como ficou consignado no Acórdão deste Tribunal de 29/09/2010, proc nº 266/10, “o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão”.

Considera-se que as conclusões versam matéria exclusivamente de direito se “resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica” e versam matéria de facto se “manifestarem divergência com a questão factual” (1).

Aplicando o exposto ao caso em análise, facilmente se conclui que o recurso respeita exclusivamente a matéria de direito, uma vez que não é posta em causa a matéria de facto dada como assente e, além do mais, saber se a revogação do acto de reversão extinguiu a execução fiscal contra a revertida constitui uma questão de direito e não de facto, ao contrário do alegado pela recorrida.

Passemos agora à questão prévia suscitada pela Fazenda Pública consistente em saber se andou bem a Mma. Juíza “a quo” quando deu como verificados os pressupostos da subida imediata da presente reclamação, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 278º, nº3, do CPPT.

O mencionado preceito somente autoriza a *subida imediata* da reclamação quando esteja em causa «prejuízo irreparável» derivado das ilegalidades ligadas à penhora e à prestação da garantia elencadas no seu n.º 3. Todavia, constitui doutrina e jurisprudência pacíficas que esse elenco é meramente exemplificativo e não taxativo, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito por violação do princípio da tutela judicial efectiva contido no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, impondo-se uma interpretação do preceito conforme à Constituição, no sentido da admissibilidade de outras ilegalidades para além das aí descritas, desde que de igual magnitude e susceptíveis de causar um prejuízo irreparável ao interessado.

Foi invocando esta jurisprudência que a Mma. Juíza “a quo” conclui pela subida imediata da presente reclamação.

Alega a recorrente que não basta a mera invocação do “prejuízo irreparável”, tornando-se necessário atender à fundamentação aduzida para o efeito, sendo que, no caso em apreço, a reclamante não demonstra em que é que se consubstancia o “prejuízo irreparável” (Pontos I a III das Conclusões).

E afigura-se que assiste razão à recorrente, embora em nossa opinião a questão *sub judice* não exija a demonstração de “prejuízo irreparável” porque não convoca a aplicação do disposto no art. 278.º, n.º 3, do CPPT.

Vejamos.

Tendo por referência a matéria dada como provada, em 25 de Setembro de 2010, foi proferido despacho, pelo chefe do serviço de finanças de Lisboa 2, determinando a reversão da dívida exequenda contra a reclamante ora recorrida que, citada do despacho de reversão, no âmbito do processo de execução movido contra a devedora originária, deduziu oposição judicial, na qualidade de responsável subsidiária, juntando designadamente pedido de dispensa de prestação de garantia, que entregou no serviço de finanças respectivo.

Em face da argumentação produzida na oposição, em 2 de Maio de 2011, o chefe do serviço de finanças emitiu despacho que compreende duas partes que são completamente distintas:

a) Na primeira parte, depois de exarar despacho de “concordo”, procede-se à revogação do despacho que determinou a reversão por responsabilidade subsidiária;

b) Na segunda parte, na sequência da revogação, diz-se “devolva a petição original de oposição judicial e comprovativo de taxa de justiça e ficam prejudicados os pedidos, quer de dispensa de garantia, quer de fundamentação requeridas” (ponto D da matéria de facto dada como provada).

Estas duas partes do despacho em causa, embora consequenciais têm natureza jurídica e efeitos bem diferentes.

Com efeito, na primeira parte temos um acto materialmente administrativo que define a situação jurídica e o estatuto da impugnante no âmbito da execução fiscal em curso e que lhe é totalmente favorável.

De facto, só por mero lapso na compreensão do alcance da revogação do despacho de reversão se pode aceitar que a recorrida continue a alegar que “a revogação do acto de reversão não extinguiu a execução — e por isso não constitui acto favorável à recorrida — pelo que o litígio permanece na ordem jurídica” (ponto 4 das contra-alegações).

Na oposição à execução o que se pretende é, precisamente, a extinção da execução. Ora, no caso em apreço, esse efeito foi alcançado com a revogação do despacho de reversão. A Administração fiscal entendeu chamar a ora recorrida à execução fiscal movida contra a devedora originária mas, posteriormente, deu sem efeito esse chamamento, pelo que não se vislumbra como possam restar dúvidas de que a recorrida deixou de poder ser afectada na execução fiscal. Isto independentemente de a mesma se poder manter em curso contra os demais executados, nos termos legais (art. 153.º ss. do CPPT), pois o que importa é ter deixado de ser direccionada contra a ora recorrida.

Neste contexto, também não vemos como, no caso em apreço, estejamos perante a prática de decisões proferidas pelo órgão da administração fiscal, que afectem direitos e interesses legítimos do executado, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 276.º e ss. do CPPT, ou seja, em termos de admitirem reclamação, cuja subida é diferida, com excepção das situações previstas no n.º 3 do art. 278.º do CPPT e demais situações equiparáveis de “prejuízo irreparável”.

O acabado de expor não significa que não se reconheça assistir à recorrida o direito a recorrer aos tribunais contra o acto objecto do presente recurso, cujo conteúdo, recorde-se, se limita a determinar a devolução da petição original de oposição em vez de a remeter ao Tribunal.

O objecto da presente reclamação cinge-se, pois, à apreciação da legalidade desta segunda parte do despacho, invocando a recorrida que o órgão da execução fiscal devia ter autuado e remetido a Tribunal a oposição, para apreciação e decisão, nos termos do disposto no art. 208.º, n.º 1, do CPPT, tendo usurpado competências dos tribunais, com a consequente nulidade parcial daquele despacho. O único interesse da oponente digno de tutela e reiterado no presente recurso é, por conseguinte, o da regularidade processual, quanto à entidade competente para determinar o destino da oposição judicial, após a revogação do despacho de reversão.

Assim sendo, não estamos aqui perante um acto administrativo, mas sim perante um mero acto instrumental ou de trâmite, cuja nulidade processual a recorrida suscitou como devia perante o Tribunal embora o fundamento invocado, os arts. 276º e 278º do CPPT, não seja quanto a nós o adequado.

Com efeito, importa reter que o expediente processual para arguir nulidades processuais no âmbito do processo de execução fiscal são os denominados incidentes, entendidos num sentido amplo ou geral, como “«uma forma processual *secundária* que apresenta, em relação ao processo da acção, o carácter de *episódio ou acidente*»”<sup>(2)</sup>. E, logo a seguir, acrescenta o mesmo Autor que “cabem neste conceito de incidentes a dedução de excepções e a arguição de nulidades e todas as questões que tenham de ser decididas autonomamente em relação ao objecto do processo, através de uma decisão de carácter jurisdicional (...)”, assim, “qualquer incidente do processo de execução fiscal que careça de uma decisão, inclusivamente a arguição de qualquer nulidade processual derivada de um acto que foi indevidamente praticado, deve ser suscitado em requerimento dirigido ao tribunal tributário e não ao órgão da execução fiscal, podendo ser apreciado pelo tribunal sem que, previamente, haja qualquer apreciação feita por aquele órgão”<sup>(3)</sup>.

Aplicando o exposto ao caso em análise, a reclamação objecto do presente recurso consubstancia, sem esforço, um incidente atípico de arguição de nulidade, pelo que, embora com outro fundamento, considera-se que é de conhecer do recurso, sem necessidade de se averiguar se existe ou não “prejuízo irreparável”.

Quanto à questão da inutilidade superveniente da lide, não assiste razão à recorrente, uma vez que o que foi revogado foi o despacho de reversão e não o que ordenou a devolução do original da petição de oposição e que constitui objecto da presente reclamação. Outro problema que se pode colocar é o de saber se, ainda que se conclua no presente processo pela nulidade do despacho do chefe do serviço de finanças, no processo que se seguir não restará ao Tribunal tomar outra decisão que não seja no sentido da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, por a oposição ter ficado desprovida de objecto.

**2.1.2.** Da nulidade do despacho do chefe de finanças que determinou a devolução do original da petição de oposição

Quanto à questão de fundo, alega a recorrente, designadamente que:

- Não houve usurpação de poder uma vez que “a revogação do acto que determinara a reversão em sede de execução fiscal foi proferida no âmbito de competências próprias” (ponto VIII das conclusões).
- “O CPPT não refere expressamente a obrigatoriedade de envio da p.i. ao Tribunal, salvo melhor entendimento; refere apenas: “Autuada a petição, o órgão da execução fiscal remeterá no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1ª instância;
- “O órgão de execução fiscal não chegou a autuar a petição, devolveu-a ainda numa fase administrativa da execução fiscal, pois o despacho de reversão anteriormente por si proferido, fora revogado”.

• A oposição inicia-se com a citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora, nos termos do art.º 203.º do CPPT, formalidade que não pode ser confundida com o despacho de reversão. Vejamos.

O art. 208º do CPPT, sob a epígrafe “Autuação da petição e remessa ao tribunal”, dispõe, no seu nº 1, que, “Autuada a petição, o órgão da execução fiscal remeterá, no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1ª instância competente com as informações que reputar convenientes. No seu nº 2 pode ler-se que “No referido prazo, (...) o órgão da execução fiscal poderá pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento”.

Embora a petição de oposição seja apresentada aos serviços da administração tributária, competente para o seu conhecimento é o Tribunal Tributário da área onde correr o processo de execução fiscal [art. 151º, nº1, do CPPT e 49º, nº1, alínea d), e 49º-A, nºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002].

A oposição à execução fiscal é deduzida na sequência da citação do executado originário ou revertido, sendo que, neste caso, abre-se a possibilidade de o órgão da execução fiscal revogar o acto que lhe deu origem.

No caso dos autos foi precisamente o que aconteceu, não se discutindo a legitimidade do órgão da execução fiscal para o fazer.

A questão que se coloca é a de saber se é ao órgão da execução fiscal ou aos tribunais que compete decidir o destino a dar à oposição em caso de revogação do acto que lhe deu origem. Ficando a oposição destituída de objecto, pode o órgão da administração fiscal, com base nesse fundamento, deixar de autuar a petição de oposição e devolvê-la pura e simplesmente ao oponente, ou deve, ainda assim, autuá-la e remetê-la ao tribunal para ser este a determinar o destino da oposição, designadamente para o efeito de julgar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide?

O processo de execução fiscal tem natureza de processo judicial, tal como lhe é reconhecida no nº 1 do art. 103º da LGT, sem prejuízo da intervenção dos órgãos da administração tributária, no que se refere à prática de actos de natureza não jurisdicional. Quanto às matérias que exigem uma decisão

de carácter jurisdiccional, o nº 1 do art. 151º do CPPT reserva ao conhecimento dos tribunais a decisão sobre “os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da administração fiscal”.

O que significa que a apreciação da oposição cabe nos actos jurisdicionais. Na verdade, uma coisa é o órgão da execução fiscal poder revogar o acto de reversão com fundamento na oposição deduzida pelo oponente, outra bem diferente é decidir o destino a dar à própria oposição que é dirigida ao tribunal. Ao revogar o acto de reversão o órgão da execução fiscal actua no exercício de um poder administrativo tendente à prossecução do interesse público da boa cobrança dos tributos, o que significa que actua simultaneamente como juiz e parte interessada na resolução do litígio que a opõe ao executado.

O mesmo já não se passa com o destino a dar à oposição. Ainda que a revogação da reversão tenha como consequência a inutilidade superveniente da lide, essa decisão cabe aos tribunais, porque, para além de a petição lhes ser dirigida, estamos perante uma decisão que pressupõe a intervenção de um terceiro neutro e imparcial, que não prossegue outro interesse que não seja o de dirimir o litígio que lhe é submetido, para alcançar a sua justa composição e a realização do direito e da justiça.

No sentido da competência dos tribunais milita ainda o facto de a apresentação da oposição implicar despesas para a oponente, que não se circunscrevem, como pretende a recorrente, à taxa de justiça, incluindo-se outras, tais como os honorários de advogado, pelo que lhe deverá ser dada oportunidade de ser indemnizada, nos termos das regras sobre custas de parte <sup>(4)</sup>.

Considerando o exposto, regressando ao caso em análise, não obstante ter havido revogação do despacho de reversão, o órgão da execução fiscal deve proceder ao envio do processo de oposição ao Tribunal Tributário, nos termos do disposto no art. 208º, nº1, do CPPT, sob pena de nulidade, uma vez que são os tribunais os competentes para decidir o destino a dar à oposição, nos termos das disposições constantes dos arts. 151º, nº1, do CPPT e 49º, nº1, alínea d), e 49º-A, nºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002 <sup>(5)</sup>.

Não assiste, pois, razão à recorrente, sendo de manter a sentença recorrida ainda que com outros fundamentos.

### III- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em julgar improcedente o presente recurso, mantendo-se a decisão recorrida, embora com outros fundamentos.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves -Lino Ribeiro*.

<sup>(1)</sup> (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 425. No mesmo sentido, cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 29/9/2010, procs nº 266 e 446/2010.)

<sup>(2)</sup> (Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, Lisboa, p. 52.)

<sup>(3)</sup> (No mesmo sentido, cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 27/9/2000, proc. nº 24634, e de 8/6/2005, proc. nº 1244/2004.)

<sup>(4)</sup> (Neste sentido, cfr. JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 552.)

<sup>(5)</sup> (*Ibidem.*)

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de acto do órgão de execução fiscal. Valor da causa.*

### Sumário:

*Reconduzindo-se a reclamação de actos de órgão de execução fiscal a um processo impugnatório, à determinação do respectivo valor para efeitos de custas, além do mais, é aplicável o disposto no nº 2 do art. 97º-A do CPPT.*

Processo nº.: 99/12-30.

Recorrente: Henrique José de Almeida Duarte.

Recorrido: Fazenda Pública.

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



Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### RELATÓRIO

1.1. Henrique José de Almeida Duarte, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa (proc. nº 2288/11.2BELRS – 4ª Unidade Orgânica) indeferiu liminarmente (por considerar o pedido manifestamente improcedente) a presente Reclamação de Actos Praticados pelo Órgão de Execução Fiscal, nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT, contra o despacho proferido, em 7/10/2011, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 11 que revogou anterior despacho de reversão prolatado em 3/5/2011.

O recurso vem, porém, delimitado, à parte em que nesse despacho liminar se fixou, para efeitos de custas, o valor da acção (reclamação) no valor da execução (20.753,29 Euros).

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

A) A douta sentença recorrida pronunciou-se pela imputação da responsabilidade das custas ao reclamante aqui recorrente, fixando o valor da causa em valor igual ao da execução, fundando-se no preceituado no Código de Processo Civil;

B) O Código de Processo Civil é de aplicação meramente supletiva, sendo certo que em matéria de determinação do valor da causa o CPPT não é omissivo e disciplina tal matéria no seu artigo 97º-A;

C) Este normativo define as regras para a determinação do valor da causa nas espécies processuais contidas nas alíneas do nº 1 e consigna que nas demais espécies de processo judicial tributário o seu valor é fixado pelo Juiz nos termos do nº 2 do mesmo artigo com o limite da alçada dos tribunais judiciais de primeira instância;

D) Pelo que mal andou a douta sentença recorrida ao fixar o valor da causa no montante em que o fez, violando o disposto no nº 2 do artigo 97º-A do CPPT.

Termina pedindo que a decisão recorrida seja revogada na parte em que fixou o valor da causa e que este seja determinado nos termos do nº 2 do art. 97º-A do CPPT.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...) A nosso ver o recurso merece provimento.

A decisão recorrida fixou à causa o valor de € 20.753,29, correspondente ao montante da obrigação exequenda.

Sucede que, como muito bem refere o recorrente, existem no CPPT normas próprias para determinação do valor da causa (em processos impugnatórios de actos, como é o caso da RAOEF) pelo que não é legal recorrer à aplicação subsidiária do CPC (artigos 305º e seguintes), nos termos do estatuído no artigo 2º/e) do CPPT.

A reclamação de actos de órgão de execução fiscal é, como já se referiu, um processo impugnatório.

Ora, nos termos do estatuído no artigo 97º-A/2 do CPPT o valor do processo é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo, a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais (€ 5.000). (1. Neste sentido vide anotações ao artigo 97º-A, CPPT, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, páginas 71/77, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

A decisão recorrida ao fixar o valor da causa em montante equivalente ao da obrigação exequenda, de acordo com as regras do CPC fez uma incorrecta interpretação e aplicação do Direito, merecendo, pois, censura.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar-se a sentença recorrida, determinando-se o valor da causa, nos termos do estatuído no artigo 97º-A/2 do CPPT.»

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

#### FUNDAMENTOS

2. Conforme consta da decisão recorrida, em 9/5/2011 o recorrente, após contra si ter revertido (por despacho de 3/5/2011 e com fundamento na al b) do nº 1 do art. 24º da LGT) processo de execução fiscal instaurado contra a sociedade Augusta Sociedade de Construções, SA, deduziu, em 9/6/2011 oposição a tal execução fiscal, a qual foi remetida (em 14/7/2011) ao Tribunal Tributário de Lisboa.

Em 7/10/2011 foi proferido (na execução) despacho de revogação daquele despacho de reversão de 3/5/2011 (por o recorrente não constar no registo comercial da devedora originária como seu administrador à data do limite do pagamento voluntário do valor em causa nos autos), tendo, em seguida (em 10/10/2011) sido proferido novo despacho, ordenando a audição prévia do recorrente, com vista à reversão com base no disposto no art. 24º, nº1, al. a) do CPPT e tendo o recorrente exercido, em 20/10/2011, esse direito invocando, além do mais, a ilegalidade da revogação do primitivo despacho de reversão.

Por ofício do TT de Lisboa, de 26/10/2011, foi comunicado ao Serviço de Finanças de Lisboa-10 o recebimento liminar da oposição deduzida e em 31/10/2011 o recorrente apresentou a presente reclamação.

3.1. Depois de especificar estas circunstâncias factuais, a decisão recorrida veio a indeferir liminarmente a reclamação, com a fundamentação que, em síntese, é a seguinte:

- O pedido formulado é manifestamente improcedente, pois, apesar de o órgão de execução fiscal ter revogado o acto de reversão depois de expirado o prazo de 20 dias após a autuação da oposição e depois de esta ter sido remetida a Tribunal (nº 2 do art. 208º do CPPT) – embora o tivesse feito ainda antes de ter sido comunicado o recebimento da oposição — não faz sentido pretender que o Tribunal se pronuncie sobre a legalidade do despacho revogado, quando é certo que este desapareceu da ordem jurídica, perdendo assim o processo de oposição o seu objecto.

- O reclamante obteve do órgão de execução fiscal o que pediu ao Tribunal no processo de oposição e pretender que a revogação do despacho de reversão seja, ela própria, anulada, quando o oponente/reclamante logrou obter o pedido judicialmente, é demonstrativo de um venire contra factum proprium, sendo que a revogação do acto para além do prazo de 20 dias previsto no art. 208º do CPPT constitui mera irregularidade praticada no processo de execução fiscal, a qual, não influenciando, no caso, no exame ou na decisão da causa (arts. 201º, 203º e 153º, todos do CPC), ou seja, não tendo influência no processo executivo (pois será sempre possível praticar novo acto de reversão contra o reclamante, com outros fundamentos, e será sempre possível a sua oposição a esse novo acto), acrescentando, ainda, que o despacho de reversão, como qualquer outro acto de tramitação da execução fiscal que é, não está abrangido pela força do caso julgado, pois este só se forma sobre decisões judiciais.

- Por outro lado, quanto à oposição judicial já deduzida, perdendo ela o seu objecto, não poderá ser conhecida de mérito (de resto, se o acto tivesse sido revogado dentro dos 20 (vinte) dias legalmente previstos, a oposição também não teria seguimento), porquanto o oponente teria visto, tal como sucedeu no presente caso (embora um pouco mais tarde), o reconhecimento por parte do órgão de execução fiscal do mérito da sua oposição.

Foi, pois, com esta fundamentação, que a decisão recorrida indeferiu liminarmente a presente reclamação, por manifesta improcedência do pedido (nº 1 do art. 234º-A do CPC) tendo, consequentemente, condenado o reclamante/recorrente no pagamento das custas respectivas (n.ºs. 1 e 2 do art. 446º do CPC) e fixando o valor da acção no valor da execução: 20.753,29 Euros.

3.2. E, como se disse, o recurso restringe-se à parte em que nessa mesma decisão liminar se fixou, para efeitos de custas, o valor da acção (reclamação) no valor da execução (20.753,29 Euros), considerando o recorrente que em matéria de determinação do valor da causa o CPPT não é omissivo, antes a disciplinando no seu art. 97º-A, pelo que não há que aplicar subsidiariamente o CPC.

A questão a decidir é, portanto, tão só a de saber qual é, no caso, o valor da causa para efeitos de custas.

Vejamos.

4.1. Sob a epígrafe «Valor da causa», o art. 97º-A do CPPT dispõe:

«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;
- d) No recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, o do valor da isenção ou benefício.

2 — Nos casos não previstos nos números anteriores, o valor é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo e a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais.

3 — Quando haja apensação de impugnações ou execuções, o valor é o correspondente à soma dos pedidos.»

Este normativo foi aditado pelo DL nº 34/2008, de 26/2 e é aplicável a processos (e respectivos incidentes, recursos e apensos) iniciados a partir de 20/4/2009 (cfr. os arts. 26º e 27º desse DL, na redacção dada pela Lei nº 64-A/2008, de 31/12).

Ora, tendo a execução fiscal sido autuada em 1/11/2009 e a presente reclamação sido instaurada em 31/10/2011 é-lhe aplicável tal regime.

4.2. No caso, a decisão recorrida exarou o seguinte:

«Vencido é o Reclamante responsável pelo pagamento das custas respectivas (artigo 446º, n.ºs. 1 e 2, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi art. 2º, al. e) do CPPT), fixando-se o valor da acção no valor da execução — € 20.753,29.»

A decisão recorrida fixou, pois, à reclamação o valor correspondente ao montante da obrigação exequenda.

Deste inciso decisório não resulta claro que haja sido aplicada subsidiariamente, nesta parte respeitante à fixação do valor da causa, qualquer regra constante do CPC, pois que, tal aplicação subsidiária do CPC apenas é referenciada na parte em que a decisão refere que o vencido (reclamante) é responsável pelo pagamento das custas, referenciando, aliás, o art. 446º, nºs. 1 e 2, do CPC, que, de facto, dispõem, tão só, que a decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa, e que dá causa às custas do processo a parte vencida.

4.3. De todo o modo, do disposto no acima transcrito nº 2 do art. 97º-A do CPPT, também não resulta que o valor da presente reclamação deva ser fixado por reporte ao valor da respectiva execução fiscal.

Com efeito, como salienta o Cons. Jorge de Sousa (Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, Vol. II, 6ª ed., Almedina, 2011, anotações 8 e 11 ao art. 97º-A, pp. 75/78), a referência, contida neste nº 2, à «condição económica do impugnante» revela, por um lado, que também ele visa apenas a fixação de valor em processos de impugnação de actos, mas também conduz «à conclusão de que os critérios de fixação do valor previstos neste art. 97º-A não se aplicam a processos não impugnatórios, designadamente às questões suscitadas nos processos de execução fiscal, que não se reconduzam à impugnação de actos».

Mas, como «... processos impugnatórios de actos deverão considerar-se (para além dos enquadráveis no nº 1 (...)) a impugnação de actos de apreensão (art. 143º do CPPT), a impugnação de providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária (art. 144º do CPPT) e também a reclamação de actos praticados na execução fiscal (art. 276º do CPPT) e recurso de actos de derrogação do sigilo bancário (art. 146º-B do CPPT).

Nesta interpretação de que este art. 97º-A apenas visa determinar o valor em processos impugnatórios de actos, a referência a «execuções» que consta do nº 3 deste art. 97º-A reportar-se-á aos referidos casos em que há impugnação de actos em processos de execução.

De resto, nem se compreenderia que, não se aplicando os nºs. 1 e 2 a meios processuais não impugnatórios, se incluisse no nº 3 uma norma aplicando-se apenas aos casos de apensação.» (1)

Em concordância com este entendimento, que nos parece ser o que resulta da correcta interpretação da lei, havemos, pois, de concluir que no presente caso, porque estamos face a um processo impugnatório de acto do órgão de execução fiscal, é aplicável o regime previsto no citado art. 97º-A do CPPT, nomeadamente o seu nº 2, dado que a reclamação não é no caso subsumível a nenhuma das alíneas do nº 1; ou seja, o respectivo valor, para efeitos de custas, há-de encontrar-se de acordo com a regra constante deste nº 2: o valor do processo é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo, a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais (Euros 5.000).

5. Ora, no caso, não tendo o valor da causa sido fixado nos preditos termos, nem podendo agora fixar-se por não constar dos autos a factualidade atinente à mencionada condição económica do impugnante, impõe-se ordenar a baixa dos autos à primeira instância para ampliação da pertinente matéria de facto, bem como a revogação da decisão recorrida que deve ser substituída por outra que aplique o direito supra fixado – arts. 729º e 730º do CPC.

#### DECISÃO

Termos em que se acorda em, dando provimento ao recurso, revogar (na parte em que vem recorrido) o despacho recorrido e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação (nessa medida) da pertinente matéria de facto e aplicação do direito, de acordo com o regime supra fixado.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator)—*Lino Ribeiro*—*Dulce Neto*.

(1) Só quanto aos processos a que não se aplica este art. 97º-A e para os quais não esteja especialmente previsto valor para efeitos de custas no art. 12º do RCP, é que o valor da causa, inclusivamente para efeitos de custas, deve ser, para este autor, o que «resulta da aplicação das regras de determinação do valor da causa previstas na lei de processo respectiva (art. 11º do RCP). Isto é, não estando previsto especificamente o valor para os processos tributários, ele será determinado nos termos dos arts. 31º e seguintes do CPTA ou 305º e seguintes do CPC, conforme a natureza do caso omissis, como impõe o art. 2º, alíneas c) e e) do CPPT. Essa natureza do caso omissis conduzirá a que sejam aplicáveis as regras do CPTA aos processos tributários que têm natureza idêntica aos processos próprios do contencioso administrativo (como intimações, execução de julgado, providências cautelares a favor do contribuinte) e as regras do CPC aos processos não têm essa natureza (como execução fiscal, reclamação de créditos, arresto e arrolamento).»

**Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.****Assunto:**

*Despacho de não admissão de recurso jurisdicional. Reclamação. Convolação.*

**Sumário:**

- I— Do despacho de não admissão do recurso jurisdicional não cabe recurso, mas sim reclamação para o Tribunal Superior—art. 688º do Código de Processo Civil.*  
*II— Deve ser ordenada a convolação para reclamação contra o indeferimento (art. 688º do Código de Processo Civil), sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, e sempre que se verifique a idoneidade da respectiva petição para o efeito.*

Processo n.º: 100/12-30.

Recorrente: Petrovedras – Comércio Combustíveis, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

**1.** Vem a Petrovedras, com os sinais dos autos, recorrer para este Supremo Tribunal do despacho do Tribunal Tributário de Lisboa de 3 de Novembro de 2011 (fls.212), que rejeitou o recurso interposto da sentença de fls. 208, por não ter sido apresentado juntamente com as alegações, nos termos do art. 283º do Código de Procedimento e Processo Tributário, dada a natureza urgente do processo (reclamação de actos do órgão de execução fiscal).

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

«1- O presente recurso vai interposto do despacho do Tribunal “a quo” que rejeitou a admissão do recurso da decisão daquele mesmo Tribunal que julgou improcedente a reclamação apresentada pela recorrente.

2- Rejeição que se fundou na interpretação de que a citada reclamação tem a natureza de processo urgente, e como tal tramitada;

3- E, por isso, sujeito às disposições legais, designadamente, dos artigos 2780 e 2830 do C.P.P.T.

4- Facto que, impunha à recorrente que, conjuntamente, com o requerimento de interposição de recurso seguissem as respectivas alegações.

5- Não o tendo feito, conclui o Tribunal “a quo”, é de rejeitar a admissão do recurso apresentado pela ali e aqui recorrente.

6- Por outro lado, admitindo o presente recurso, o Tribunal “a quo” veio a fixar-se efeito meramente devolutivo.

7- Nesta matéria e salvo o devido respeito, o efeito atribuído a este recurso não é conforme a Lei.

8- Porquanto, a dívida exequenda que subjaz aos autos de reclamação encontra-se garantida;

9- Garantia que a recorrente prestou, em devido tempo, através de garantia bancária, tudo conforme previsto nos artigos 169º e 199º do C.P.P.T.

10- Devendo, pelo exposto, ser fixado a este recurso o efeito suspensivo e não meramente devolutivo, como fez o Tribunal “a quo”.

11- Quanto à caracterização da reclamação como procedimento urgente, veio, como já referido, o Tribunal “a quo” a sufragar tal qualificação.

12- E, assim, como também já referido, a rejeitar a admissão do recurso por aplicação das normas jurídicas contidas nos arts, 278º e 283º do C.P.P.T.;

13- Visto a recorrente não ter apresentado as suas alegações simultaneamente com a interposição do recurso.

14- Ora, a concreta reclamação apresentada pela recorrente não se enquadra em quaisquer das situações previstas no artigo 278º do C.P.P.T.

15- Porquanto e desde logo, o bem penhorado à recorrente não foi vendido;

16- E depois, por não constituir objecto da reclamação quaisquer das ilegalidades previstas no n.º3 alíneas a) a d) do art. 278º do C.P.P.T.;

17- Com efeito, a reclamação da recorrente fundou-se na invocação de inconstitucionalidade do acto / determinação do Serviço de Finanças no âmbito do processo executivo instaurado contra aquela.

18- Sufragando a posição da recorrente aqui vertida, atente-se no expendido no Acórdão do T.C.A. Sul proferido em 17.12.2003 no processo 01262/03: “É certo que se pode entender que aquela enumeração” – referindo-se ao n.º 3 do art. 278º do C.P.P.T.- “não é taxativa, devendo ter lugar a subida imediata da reclamação em todos os casos em que a retenção possa causar prejuízo irreparável ao interessado (neste sentido v. Jorge Lopes de Sousa- C.P.P.T. Anotado pág. 1165)”

19- E mais adiante o mesmo aresto: “No entanto, a jurisprudência tem entendimento que apenas nos casos enumerados no n.º 3 citado” —n.º 3 do art. 278º do C.P.P.T., entenda-se— “o processo tem subida imediata e só nestes casos será o processo considerado urgente.”

20- Finalmente o mesmo Acórdão: “No mesmo sentido de que só devem considerar-se processos urgentes aqueles em que esteja em causa prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades taxativamente referidas no n.º 3 do artigo 278º, v. o Acórdão do S.T.A., de 08.10.2003- Recurso n.º 929/03-30.”

21- Acresce que, constituindo a norma jurídica contida no art. 278º uma derrogação à regra geral, não comporta interpretação extensiva e muito menos analógica;

22- No sentido de a fazer aplicar, por esta via, à reclamação da recorrente;

23- Que, assim, viu coarctado o seu direito de recurso, ao ter-se adoptado, nesta matéria a tramitação processual prevista para os processos urgentes.

24- Aquando da apresentação da sua reclamação a recorrente não requereu a este procedimento a atribuição de processo urgente;

25- Qualificação esta que lhe foi dada pelo Tribunal “a quo”;

26- Que, a prevalecer, o que não se admite, redundaria na negação do direito da recorrente em ver sindicada a decisão que considerou improcedente sua reclamação»

Pede, a final, que se revogue o despacho recorrido e o mesmo seja substituído por despacho que admita o recurso e ordene a notificação da recorrente para produzir as suas alegações, fixando-se em qualquer caso, ao presente recurso efeito suspensivo.

**2** – A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

**3** – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer nos seguintes termos:

*1. Não será actualmente de exigir a prolação de despacho de sustentação ou reparação do despacho recorrido.*

*2. Quanto ao efeito do recurso: melhor será fixar o mesmo como suspensivo, de harmonia com os artigos 734.º, n.º 2, e 740.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (C.P.C.), e 286.º, n.º 2, “in fine” do Código de Procedimento e de Processo Tributário (C.P.P.T).*

*3. A tal é, pois, antes de mais, de proceder, para eventuais efeitos do previsto no art. 703.º n.º 3 do C.P.C.*

*4. Quanto ao mérito do recurso, relativo à rejeição de anterior recurso, que se fundou em não terem sido juntas ao requerimento de interposição as respectivas alegações, nos termos previstos no art. 283.º do C.P.P.T., bem se terá decidido.*

*5. Com efeito, a sujeição a esse regime, específico do processo urgente, decorre da aplicação ao caso do que melhor será de entender face ao “prejuízo irreparável” que, para além dos casos previstos no n.º 2 do art. 278.º do C.P.P.T. abrangerá outros’, conforme, aliás, a recorrente tinha invocado na reclamação apresentada, com base em, após penhora, ser necessário pagar a dívida para evitar a venda ou ser accionada a garantia bancária que entretanto prestara, e a qual fundara em inconstitucionalidade do acto tributário praticado.*

*6. Com efeito, o previsto no dito art. 278.º n.º 2 há muito tem sido entendido como contendo uma previsão típica aberta, a aplicar segundo um critério material aos casos em que o “prejuízo não seja remediável pela anulação dos actos processuais entretanto praticados” —cfr. ainda, quanto a esta formulação, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 380/10.*

*7. A ser de entender assim, como também nos parece mesmo face à letra da lei, não pode deixar de se confirmar o decidido, no sentido de rejeitar o dito anterior recurso.»*

**4**— Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

#### **4.1 Questão prévia da não admissibilidade do recurso.**

Como se constata dos autos o recorrente interpôs, em 19 de Outubro de 2011 recurso da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa a fls. 189 e segs. dos presentes autos, sentença essa que julgou totalmente improcedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal deduzida pela ora recorrente contra a determinação emitida pelo serviços de finanças de Torres Vedras, em 04.07.2011, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3905200501062980, nos termos da qual foi estabelecido o prazo de 15 dias para efectuar o pagamento da quantia exequenda, sob pena de accionamento imediato da garantia bancária prestada nos autos de execução.

O recurso foi interposto por requerimento (fls. 208), nos termos dos arts. 280º e 282º do Código de Procedimento e Processo Tributário, sem alegações e conclusões, ali se exarando que «as alegações e conclusões serão apresentadas no prazo previsto no art. 282º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário, uma vez notificada a recorrente do despacho de admissão do recurso».

Sobre tal requerimento foi, pela M<sup>a</sup> Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, proferido despacho ora recorrido, de não admissão de recurso (cf. fls. 212), nos seguintes termos:

«*Petrovedras — Comércio de Combustíveis, Lda., Reclamante, veio recorrer da sentença proferida nos autos, nos termos constantes de fls. 208, dos autos.*

*Dispõe o artigo 283º, do CPPT, que os recursos jurisdicionais nos processos urgentes são apresentados através de requerimento, juntamente com as alegações.*

*A sua junção é obrigatória, como requisito formal do próprio requerimento.*

*Ora, a Reclamante não juntou as alegações com o requerimento de recurso, pelo que se rejeita a admissão do recurso.*

*Notifique.»*

Notificada deste despacho, recorrente dele veio interpor o presente recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos e com os fundamentos supracitados.

Haverá desde já que apreciar a questão prévia da admissibilidade do referido recurso.

Na verdade resulta da redacção do art. 688º, nº 1 a 4 do Código de Processo Civil introduzida pelo decreto-lei 303/2007, de 24 de Agosto, do despacho de não admissão de recurso cabe reclamação para o relator do processo no tribunal que seria competente para apreciar o recurso, no caso este Supremo Tribunal Administrativo.

A reclamação deve ser interposta no prazo de 10 dias contados desde a notificação da decisão.

Assim do despacho de não admissão de recurso jurisdicional não cabe recurso mas reclamação para o Tribunal Superior — art. 688º do Código de Processo Civil.

É certo que o recurso foi admitido por despacho de fls. 226, mas a decisão do tribunal recorrido sobre a admissão do recurso e sobre o seu efeito não vincula o tribunal superior (art. 685º- C, nº 5 do Código de Processo Civil, na redacção do decreto-lei 303/2007), pelo que deverá ser apreciada independentemente da impugnação da mesma pelas partes <sup>(1)</sup>.

Em conclusão: do despacho de não admissão do recurso jurisdicional não cabe recurso, mas sim reclamação para o Tribunal Superior — art. 688º do Código de Processo Civil.

O recurso não é assim admissível, pelo que deve ser rejeitado, ficando prejudicada, como é óbvio, a questão do efeito a atribuir-lhe.

#### **4.2 Da possibilidade de convalidação para a forma de processo adequada.**

Não obstante a não admissibilidade do recurso importa agora averiguar se é possível a convalidação para a forma de processo adequada

Na verdade ao interpor para este Supremo Tribunal Administrativo recurso do despacho que não admitiu o recurso anteriormente interposto, e não reclamação para o tribunal superior (art. 688º do Código de Processo Civil), a recorrente incorreu em erro na forma de processo

Ora o erro na forma de processo implica que este seja “convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei”, conforme dispõe o artigo 98º nº 4 do CPPT (cfr., também, o artigo 97º nº 3 da Lei Geral Tributária)

E a forma de processo adequada é, como vimos, a reclamação prevista no art. 688º do Código de Processo Civil.

Por outro lado, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que a convalidação deve ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, e sempre que se verifique a idoneidade da respectiva petição para o efeito.

No caso em apreço, parece não haver dúvidas de que se encontram preenchidos os pressupostos que permitem a convalidação do presente recurso jurisdicional em reclamação para o tribunal superior.

Na verdade, tendo a decisão recorrida sido notificada ao mandatário da recorrente, por via postal em 4/11/2011 (vide fls. 216), presumindo-se feita no terceiro dia posterior ao do registo, 7/11/2011 (art. 254º nº 3, do Código de Processo Civil) e tendo o requerimento de interposição do recurso sido remetido ao tribunal recorrido em 17/11/2011 (vide fls. 220), a convalidação é tempestiva (vide art. 688º do CPC), sendo também idónea a petição para o efeito.

#### **5. Decisão:**

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso, ordenando-se a convalidação para reclamação contra o indeferimento (art. 688º do Código de Processo Civil), dando-se baixa dos autos para que sigam os termos do disposto nos n.ºs. 3 e 4 do artigo 688º do Código de Processo Civil.

Custas pela recorrente

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão -Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, vol. IV, pag. 515.)

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Hipoteca voluntária. Penhor de crédito. Garantia idónea. Poder discricionário. Princípio da proporcionalidade. Execução fiscal.*

### Sumário:

- I— *Quando o n.º 5 do art. 52.º da LGT permite, ainda que a título excepcional, a substituição de uma garantia por outra, essa substituição há-de abranger qualquer das garantias previstas no art. 199.º do CPPT, porque todas são consideradas idóneas pela lei, na medida em que são adequadas a garantirem a suspensão da execução fiscal;*
- II— *O n.º 2 do art. 199.º do CPPT, ao fazer depender a hipoteca da concordância da Administração tributária, significa maior liberdade de apreciação do pedido, que implica deveres acrescidos de fundamentação, devendo a recusa alicerçar-se em razões objectivas, que hão-de assentar fundamentalmente na insuficiência dos bens objecto da garantia, bem como o respeito pelo princípio da proporcionalidade;*
- III— *A partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar a substituição com fundamento em aspectos qualitativos das garantias, designadamente quanto à maior ou menor liquidez imediata, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art. 199.º do CPPT conjugado com o n.º 5 do art. 52.º da LGT.*

Processo n.º: 126/12-30.

Recorrente: Lena Engenharia e Construções, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.ª. Sr.ª. Cons.ª. Dr.ª. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I. RELATÓRIO

1. LENA ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, SA., com a identificação constante dos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria reclamação contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Leiria-1, de 3/11/2011, que indeferiu o pedido de substituição da garantia prestada mediante penhor do crédito do IVA pela hipoteca de três imóveis.

A Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Leiria julgou a reclamação improcedente, mantendo a decisão do órgão de execução fiscal.

2. Não se conformando com tal decisão, veio a reclamante (ora recorrente) interpor recurso, ao abrigo dos arts. 280.º e 283.º do CPPT e art. 26.º, alínea b), do ETAF, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as Alegações, com as seguintes conclusões:

*“A)- Na douta sentença recorrida foi entendido que não estando comprovada a idoneidade garantística da hipoteca voluntária dos prédios indicados em garantia para substituição do penhor do crédito de IVA, o douto despacho reclamado de indeferimento da referida substituição não enferma de ilegalidade.*

*B)- Contudo, a douta sentença recorrida incorreu no erro de confundir a idoneidade da hipoteca voluntária como garantia em processo de execução fiscal com a suficiência ou não dos prédios indicados em garantia.*

*C)- Com efeito, a hipoteca voluntária constitui uma garantia idónea como resulta do artigo 199.º do CPPT, facto este aceite no douto despacho reclamado, proferido pelo Ex.mo Chefe do serviço de Finanças de Leiria-1, em 3 de Novembro de 2011.*

*D)- A questão de saber se o valor patrimonial dos prédios indicados em garantia ser ou não suficiente para efeitos de constituição de hipoteca voluntária compete ao órgão de execução fiscal, em sede de apreciação da suficiência ou não dos prédios indicados, matéria cujo conhecimento não se coloca nesta sede.*

*E) — O enquadramento da questão da substituição de garantia do penhor do crédito de IVA pela hipoteca voluntária na vertente da liquidez da garantia não tem suporte legal.*

F) — Aliás, a circunstância da crise que assola o país tornar menos especulativo e competitivo o mercado imobiliário não é fundamento para justificar que daí resulte prejuízo para o credor tributário.

G) — Na verdade o que é determinante para efeitos de tributação em sede de IMI, IMT, IRS e IRC são os valores patrimoniais tributários dos prédios avaliados de acordo com as regras do IMI pelo que os referidos valores terão de ser eficazes e válidos para efeitos de prestação de garantia em execução fiscal.

H) — O douto despacho reclamado fez errada aplicação e interpretação do n.º 5 do artigo 52.º da LGT e do artigo 199.º do CPPT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douda recorrida, anulando-se o despacho de indeferimento da substituição da garantia do penhor do crédito de IVA por hipoteca voluntária de 2011, pelo Ex.mo Chefe do serviço de Finanças de Leiria-1”

3. Não foram apresentadas Contra-Aleagações.

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

## II.FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos com relevância para a decisão:

a) Em 28/07/2011 foi instaurada no Serviço de Finanças de Leiria-1 contra o aqui reclamante a execução fiscal n.º 1384201101046888, por dívida de IRC do ano de 2008, a que acrescem juros, no valor total de € 2.004.480,47 (fls. 1 e 2);

b) Por pretender deduzir reclamação graciosa e/ou impugnação judicial a reclamante requereu a indicação do montante a garantir de forma a suspender a execução mediante a prestação de garantia (fls. 4);

c) Pelo ofício datado de 01/08/2011 a reclamante foi notificada para apresentar uma garantia no valor de € 2.510.659,95, para efeitos de suspensão da execução fiscal (fls. 7 e 8 a 10);

d) Por requerimento apresentando em 23/08/2011 a aqui reclamante apresentou como quantia de € 2.510.659,95, a substituir por garantia bancária, cuja emissão se encontrava, à data, em curso (fls. 14 a 19);

e) Em 23/11/2008 o Serviço de Finanças de Leiria-1 solicitou à DSC- Direcção de Serviço de Reembolsos-IVA o processamento da penhora do crédito de IVA até ao montante de € 2.510.659,95, como garantia do processo de execução fiscal identificado na alínea a), com o objectivo da sua suspensão (fls. 20 e 21);

f) Em 29/08/2011 a reclamante apresentou garantia bancária no valor de € 1.200.093,03, prestada pelo Banco Espírito Santo e requereu o cancelamento da penhora de crédito de IVA, no mesmo montante (fls. 27 a 29 e 30 a 31);

g) Por despacho de 02/09/2011 do Chefe do Serviço de Finanças foi determinada a suspensão dos autos de execução fiscal (fls. 33);

h) Em 12/09/2011 a reclamante requereu o reembolso do crédito de IVA, no montante de € 712.752,62, por este valor já se encontrar garantido com a garantia bancária prestada (fls. 35);

i) Em 10/10/2011 a reclamante requereu a substituição da penhora do crédito do IVA, no montante de € 1.310.566,92 pela hipoteca voluntária dos seguintes prédios: — Prédio, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5802, da freguesia de Castelo Branco, com o valor patrimonial tributários de € 199.650,00; — Terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 6512, da freguesia de Fátima, com o valor patrimonial tributária de € 834.870,00; Terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 7739, da freguesia de Marrazes, com o valor patrimonial de € 360.650,00 (fls. 40 a 48);

j) Em 18/10/2011, por despacho do Chefe de Finanças, em regime de substituição, foi determinada a restituição à reclamante do valor de € 712.752,62 (fls. 51 e 53);

k) Sobre o requerimento referido na alínea i) recaiu em 03/11/2011 despacho do Chefe de Finanças, em regime de substituição, que aqui se dá por integralmente reproduzido, do seguinte teor «(...) Não obstante a hipoteca voluntária poder constituir garantia idónea para efeitos do art. 199.º do CPPT, ao incidir sobre bens determinados e beneficiando assim da eficácia dos direitos reais, está ainda assim, bastante aquém da segurança transmitida por aquela outra, já que no incumprimento do dever, nunca o credor vê a satisfação imediata dos eu crédito, mas antes, num processo mais ou menos longo, que passa pela penhora do bem e colocação à venda, lhe permitirá, caso esta se concretize e o valor de mercado permita, satisfazer (ou não) o seu crédito. Resulta assim, mesmo que houvesse concordância dos proprietários (que ficou por demonstrar) que a hipoteca pretendida revela um grau de liquidez inferior ao da garantia já prestada no processo, advindo daí uma diminuição da probabilidade da cobrança e uma qualidade da garantia, podendo pôr até em risco a satisfação do crédito. Atendendo à natureza da garantia existente, de suficiência e eficácia absoluta quanto à satisfação do crédito, não se vislumbra que, neste caso, o interesse do executado se sobreponha aos interesses do credor,



*desde logo porque resulta em clara diminuição qualitativa das garantias deste e em claro prejuízo deste, podendo pôr em causa a satisfação do seu próprio crédito, colidindo com o disposto na parte final do nº5 do art. 52º da LGT. Assim, e com os fundamentos invocados, indefiro o pedido quanto à substituição da garantia constituída pelo penhor do crédito do IVA pela hipoteca voluntária dos bens acima indicados.» (fls. 664ª 665).*

1) *Em 09/11/2011, a reclamante apresentou a presente reclamação (cfr: carimbo aposto a fls. 66 a 73).”*

## 2. DE DIREITO

### 2.1. Questões a apreciar e decidir: delimitação do objecto do recurso

A ora recorrente apresentou, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Leiria-1, de 3/11/2011, que indeferiu o pedido de substituição da garantia constituída pelo penhor do crédito de IVA por outra composta por hipoteca voluntária a constituir sobre três imóveis.

Por sentença proferida por aquele Tribunal, foi julgada improcedente a referida reclamação, mantendo-se a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Leiria.

Para tanto, a Mma. Juíza ponderou, entre o mais:

- que era de acolher o argumento do órgão de execução fiscal, quanto à invocada redução da qualidade da garantia, “que põe em risco a satisfação do crédito, uma vez o valor patrimonial dos prédios pouco ultrapassa o valor da quantia a garantir”;
- que, como observa o Digno Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, “«(atento o período que se atravessa de dificuldade de venda de bens imobiliários, consequência da crise que assola o país, não é de supor que uma eventual venda dos imóveis em causa possa ressarcir o montante que se encontra garantido pela penhora do reembolso do IVA. E, além do mais, o valor a fixar para uma eventual venda de tais imóveis era, nos termos do nº 4 do art. 251º do CPPT, de 70% do valor patrimonial tributário dos mesmos, o que mais dúvidas inculca sobre os interesses da AF ficarem acautelados pela substituição pretendida»”.

Concluiu-se, assim, que não se mostrava “comprovada a idoneidade garantística da hipoteca voluntária dos referidos prédios, ou seja, que os prédios constituam uma garantia susceptível de assegurar os créditos exequendos”.

Contra este entendimento se insurge a recorrente argumentando, entre o mais que:

- A douta sentença incorreu em erro de confundir a idoneidade da hipoteca voluntária como garantia em processo de execução fiscal com a suficiência ou não dos prédios indicados em garantia, matéria cujo conhecimento não se coloca nesta sede;
- A hipoteca voluntária constitui uma garantia idónea, como resulta do art. 199º do CPPT, e foi reconhecido pela Administração fiscal, pelo que a invocada diminuição da liquidez da hipoteca em face do penhor do crédito de IVA não tem suporte legal.

Considerando o exposto, impõe-se, em primeiro lugar, delimitar o objecto do presente recurso.

No caso em apreço, resultou provado que a reclamante requereu a substituição do penhor do crédito do IVA, no montante de € 1.310.566,92, pela hipoteca voluntária de três imóveis com o valor patrimonial total de €1.395.170,00, [alínea i) da matéria dada como provada], o que foi recusado por a hipoteca revelar “um grau de liquidez inferior ao da garantia já prestada no processo, advindo daí uma diminuição da possibilidade da cobrança e uma redução da qualidade da garantia, podendo até por em risco a satisfação do crédito” [alínea k) da matéria dada como provada].

Isto, porque, na óptica da Administração fiscal, não obstante a hipoteca constituir garantia idónea para efeitos do art. 199º do CPPT, está no entanto bastante aquém da segurança transmitida pelo penhor do crédito do IVA, uma vez que em caso de incumprimento do devedor nunca o credor vê a satisfação imediata do seu crédito, estando sujeito a um processo mais ou menos longo, que passa pela penhora do bem e colocação à venda, em função do valor de mercado, enquanto que o penhor do crédito do IVA garante de forma absoluta o interesse do credor. O que significa que para a Administração fiscal o eventual risco para a satisfação do seu crédito deriva, desta forma, da menor qualidade oferecida pela hipoteca como garantia.

Temos, assim, que a Administração fiscal não põe em causa o valor patrimonial dos imóveis nem a insuficiência da garantia daí derivada, devendo dar-se razão ao recorrente quando alega que essa matéria não está em causa no presente recurso. Ao contrário do que pode parecer resultar, numa primeira leitura da sentença recorrida (parte decisória), não está em causa averiguar se os prédios urbanos dados como garantia hipotecária constituem garantia susceptível de assegurar os créditos exequendos, mas sim a questão da menor eficácia oferecida pela hipoteca, como garantia, perante a liquidez imediata que caracteriza o penhor do crédito.

Assim sendo, considerando as conclusões do recorrente, que delimitam o objecto do presente recurso, nos termos do estatuído nos arts. 684º, nº3, e 685º-A/1 do CPC, a questão *sub judice* traduz-se em saber se tem cobertura legal a recusa da substituição da garantia do penhor do crédito do IVA pela hipoteca voluntária, com fundamento no facto de esta revelar um grau de liquidez inferior, com a

consequente diminuição da qualidade e segurança quanto à satisfação do crédito, em face da suficiência e eficácia absoluta oferecida pelo penhor.

### 2.1.1. Da admissibilidade da substituição do penhor do crédito do IVA pela hipoteca voluntária

A substituição da garantia encontra-se prevista e regulada no art. 52º da LGT, dispondo o seu n.º 5 que “A garantia pode, uma vez prestada, ser excepcionalmente substituída, em caso de o executado provar interesse legítimo na substituição e daí não resulte prejuízo para o credor tributário”.

De acordo com o mencionado preceito, o legislador admite, embora com carácter excepcional, a substituição da garantia prestada, fazendo depender essa substituição da verificação de dois requisitos: a) o executado faça prova de interesse legítimo nessa substituição; b) e daí não resulte prejuízo para o credor tributário.

No caso em apreço, não vem questionado o interesse legítimo invocado pelo recorrente, mas sim o eventual prejuízo para o credor derivado da menor eficácia da garantia oferecida em substituição, o que nos remete, desde logo, para as garantias que o executado pode lançar mão.

Quando, no n.º 5 do art. 52º da LGT, o legislador diz que “a garantia... uma vez prestada pode ser substituída”, deve entender-se que o preceito em causa pretende possibilitar ao devedor a substituição da garantia existente numa determinada execução por outra que o executado esteja legitimamente autorizado por lei a prestar, quando tal não afecte os fins da execução.

Somos, desta forma, remetidos para o art. 199º do CPPT que, no seu n.º 1, indica como idóneas a suspender a execução fiscal a “garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”. Por sua vez, no n.º 2 diz que a garantia pode consistir, “a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no art. 195º do CPPT, com as necessárias adaptações.”

O art. 199º do CPPT, além de enumerar algumas garantias consideradas típicas no comércio jurídico, vai mais longe ao admitir constituir garantia idónea “qualquer outro meio” susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Na execução fiscal confluem dois interesses conflituantes: o da administração fiscal na realização da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida exequenda. Dando prevalência ao primeiro, a lei faz depender a suspensão da execução da prestação de garantia idónea, que cubra a totalidade da dívida exequenda. O que significa que a garantia há-de ser adequada a satisfazer o interesse da exequente, mas sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado.

Uma garantia bancária ou um seguro-caução oferecem à exequente maior liquidez imediata do que uma hipoteca ou um penhor de coisas, mas, por outro lado, trata-se de garantias que são mais onerosas para o executado, dado que quer a hipoteca quer o penhor não envolvem encargos com repercussões imediatas na esfera patrimonial do requerente.

Assim se compreende que legislador tenha consagrado no art. 199º do CPPT um conceito amplo de garantia idónea, com vista a acautelar a maior ou menor dificuldade para o executado em conseguir, sem onerar excessivamente a sua situação, apresentar garantia adequada a suspender a execução. E, no mesmo sentido, se deve entender o facto de não se estabelecer nenhuma preferência ou qualquer graduação das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor eficácia resultante da maior ou menor liquidez imediata.

Em conformidade com a melhor doutrina, diz-se que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado”<sup>(1)</sup>.

No mesmo sentido, estando em causa um pedido de substituição de bens penhorados por garantia bancária, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 7/12/2011, proc n.º 1006/11, ficou consignado que tal substituição seria admissível, ponto é que “a garantia cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, atenta a previsível duração do processo, pois apenas a garantia da totalidade da dívida exequenda controvertida e acrescido garantem a suspensão da execução até à decisão do pleito”.

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

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

No caso em análise, não oferece dúvida que o penhor do crédito do IVA confere à Administração fiscal maior garantia, uma vez que funcionará como uma compensação antecipada, sem a necessidade de desenvolver quaisquer ulteriores procedimentos, que envolvem necessariamente a execução da hipoteca.

Porém, como vimos, a questão não pode ser vista nesta perspectiva, porque o objectivo do legislador não é dotar a Administração fiscal de garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão-só de “garantia idónea”, que o mesmo é dizer adequada ao fim em vista.

Ora, quando o legislador se refere à hipoteca voluntária, no art. 199º do CPPT, como um exemplo de garantia idónea, ele não ignora as particularidades desta garantia, designadamente o risco de mercado que co-envolve, em qualquer caso, a venda dos imóveis, bem como os procedimentos necessários à concretização da venda dos bens hipotecados. E, mesmo assim, valorou-a como uma garantia idónea idêntica às demais, porque igualmente adequada a cumprir os objectivos subjacentes à prestação de garantia.

Argumentar-se-á que, em relação à hipoteca, a lei fá-la depender da “concordância da administração” tributária, o que significa maior liberdade na apreciação do pedido. Mas essa maior liberdade implica deveres acrescidos de fundamentação, devendo a recusa alicerçar-se em razões objectivas, que não-de assentar fundamentalmente na insuficiência dos bens objecto da garantia, pois que aí sim poderá haver prejuízo para o credor (nº5 do art. 52º da LGT), bem como observar o princípio da proporcionalidade (2).

Por outro lado, conjugando o art. 199º do CPPT e o nº 5 (segunda parte) do art. 52º da LGT, a mera invocação do risco hipotético de mercado ou o menor grau de liquidez da hipoteca não pode consubstanciar por si só prejuízo para o credor na substituição, uma vez que se trata de risco característico da hipoteca que o legislador já ponderou ao considerá-la “garantia idónea” para suspender a execução.

A própria Administração fiscal incorre em contradição e erro de interpretação e aplicação do art. 199º do CPPT quando reconhece que a hipoteca constitui garantia idónea (ponto K da matéria de facto dada como provada), mas mesmo assim recusa a substituição por o penhor lhe oferecer garantia de maior liquidez.

No caso em apreço, também não colhe o argumento da excepcionalidade da substituição, uma vez que o executado ofereceu como garantia o penhor do crédito do IVA, a título transitório e provisório (cfr. fls. 15 e 114 dos autos e ponto d) da matéria dada como provada). É verdade que se comprometeu a substituir o penhor por garantia bancária, e que, posteriormente, não conseguiu satisfazer na totalidade. Tal circunstância não impede, porém, que possa oferecer outra garantia que lhe seja menos onerosa, ponto é que daí não resulte prejuízo para a execução (nº 5, segunda parte do art. 52º da LGT).

Em suma, a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar a substituição com fundamento em aspectos qualitativos das garantias, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art. 199º do CPPT conjugado como nº 5 do art. 52º da LGT.

E não se vislumbra que desta interpretação resulte prejuízo para a Administração fiscal e a garantia dos créditos na execução fiscal, sobretudo no momento actual de crise do mercado imobiliário.

Em primeiro lugar, a Administração fiscal goza de lata margem de discricionariedade na avaliação do valor dos bens que são oferecidos em garantia.

Em segundo lugar, a garantia “é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até à data do pedido, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores” (nº 5 do art. 199º do CPPT).

Finalmente, a lei permite-lhe, em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, ordenar o reforço da mesma, nos termos do disposto no nº 9 do art. 199º do CPPT e nº 3 do art. 52º da LGT.

A Administração fiscal goza, desta forma, de lata margem de liberdade na aplicação destes mecanismos, que lhe permitem assegurar o crédito exequente, mas tem de obedecer à lei nos aspectos vinculados, não podendo na interpretação e aplicação da mesma pôr em causa as valorações que são próprias do legislador, subvertendo o sentido e alcance que o mesmo pretendeu dar às normas, em especial aos arts. 199º do CPPT e 52º, nº 5, da LGT.

A proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto.

No caso dos autos, afigura-se sobretudo desadequado o indeferimento da substituição, porque a Administração fiscal, sem invocar insuficiência da garantia, mantém retido um crédito a que o executado já tem direito, apenas com o argumento da sua maior segurança e qualidade (liquidez imediata), o que significa que não há interesse público, que justifique o sacrifício dos interesses do executado.

Também aqui a Administração fiscal deve pautar a sua actuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (art. 46º do CPPT), o que aponta para a necessidade da ponderação proporcionada dos interesses em jogo de molde a não sacrificar nenhum deles. A Administração fiscal, se achar que

a garantia é insuficiente, até pode prescindir apenas de parte do penhor do crédito. O que não pode é prevalecer-se do penhor, em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito, sem qualquer consideração pelos interesses legítimos do executado.

Atento o exposto, o órgão de execução fiscal no despacho reclamado incorreu, desta forma, em 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.

### III. DECISÃO

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 do pedido substituição da garantia com os fundamentos invocados.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012.—*Fernanda Maçãs* (relatora)—*Casimiro Gonçalves*—*Lino Ribeiro*.

### Segue acórdão de 19 de Abril de 2012:

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Em 15 de Fevereiro, de 2012, foi proferido Acórdão de fls. 154 a 164 no qual foi “concedido provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e, julgando procedente a reclamação, anulado o despacho reclamado, que deve ser substituído por outro que não seja de indeferimento do pedido de substituição da garantia com os fundamentos invocados”.

2. Aquando da elaboração da conta final do processo, o senhor Oficial de Justiça prestou informação de fls. 176, na qual verificou que o Acórdão de fls. 164 era omissivo quanto a custas.

3. Por despacho de fls. 178, a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” ordenou a devolução dos autos a este Supremo Tribunal de forma a ser suprida a omissão.

4. Cumpre decidir.

5. De acordo com o estabelecido no art. 667<sup>o</sup> do CPC, aplicável aos acórdãos por força do disposto no art. 716<sup>o</sup> do mesmo diploma, estes devem ser rectificadas quanto a custas quando contiverem quaisquer inexactidões devidas a omissões ou lapsos manifestos.

É o caso dos autos.

6. Verifica-se que houve de facto um lapso por omissão de condenação em custas a parte que ficou vencida, a Fazenda Pública, como resulta claramente da redacção da decisão final, onde a seguir à parte decisória do Acórdão se escreveu apenas a data sem antes haver qualquer referência quanto a custas.

7. Nestes termos, acorda-se em condenar a Fazenda Pública em custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2012.—*Fernanda Maçãs* (relatora)—*Casimiro Gonçalves*—*Lino Ribeiro*.

(<sup>1</sup>) (Neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.)

(<sup>2</sup>) (Referindo-se ao poder discricionário da Administração fiscal, na interpretação e aplicação do n.º 2 do art. 199.º do CPPT, o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 21/9/2011, proc. n.º 786/11, refere que “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.”)

### Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

#### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Nulidade do título executivo. Natureza e proveniência da dívida. Erro na forma de processo. Convolação para a forma adequada.*

**Sumário:**

- I No âmbito da nulidade do título executivo, por falta de requisito essencial consistente na falta de indicação e proveniência da dívida exequenda (al. b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT), o que releva é que o título executivo (ou a prova documental que a permita suprir) possibilite ao executado a informação suficiente para saber com segurança qual é a dívida a que o título se refere, de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa.*
- II — A nulidade do título executivo, por falta de requisitos essenciais e quando não puder ser suprida por prova documental, não constitui fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.*
- III — No caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos mas não quanto a outros, não há lugar a convolação.*

Processo n.º 383/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Paula Cristina Pires Pinto Ribeiro.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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 Mirandela julgou procedente a oposição que Paula Cristina Pires Pinto Ribeiro deduziu contra a execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida ao Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas, na quantia de € 49.260,45, acrescida de € 7.881,47 a título de juros de mora.

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

1ª. Com vista à instauração do Processo executivo para cobrança dos montantes supra identificados remeteu o IAPMEI ao Serviço de Finanças de Bragança, os seguintes documentos:

- Certidão de dívida (cfr. doc. junto a fls. 22 dos autos);

- Contrato de concessão de subvenção financeira a fundo perdido celebrado entre a aqui oponente e o IAPMEI, do qual constam os outorgantes, objecto, destino e montantes do mesmo, tipo de financiamento, valor, condições específicas dos apoios financeiros concedidos modalidades de pagamento, fiscalização e condições da rescisão do referido contrato (cfr. doc., junto a fls. 23 a 36 dos autos);

- Proposta DRJCN.º 13/02.-MC, da qual constam as razões pelas quais se encontravam reunidas as condições para que o conselho de administração do IAPMEI rescindisse o contrato de apoio financeiro concedido (cfr. doc. junto a fls. 37 a 39 dos autos) e;

- Notificação realizada à aqui oponente para que procedesse à restituição do incentivo que lhe havia sido concedido e devida fundamentação para a ocorrência de tal facto (cfr. doc. junto a fls. 40 a 42 dos autos);

2ª. Recebidos os elementos anteriormente referidos procedeu o Serviço de Finanças de Bragança à instauração de execução fiscal contra a aqui oponente a qual veio a caber o n.º 0485200601007211 (cfr. doc. junto a fls. 15 dos autos);

3ª. A aqui oponente foi citada, tendo vindo a deduzir oposição em 07.12.2006. (cfr. doc. junto a fls. 4 dos autos).

4ª. A douta sentença considerou provada a seguinte matéria de facto:

O Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (IAPMEI) veio dar execução a uma certidão de dívida por si emitida, junta como Doc. 1 da PI, e que aqui se dá por reproduzida, com o seguinte destaque: “Certifica-se para efeitos do n.º 2 do art. 30º do DL n.º 387/88 de 25 de Outubro, que a empresária em nome individual Paula Cristina Pires Pinto Ribeiro (...) é devedora ao Instituto (...), dos montantes cuja descrição se segue: 1/ € 45.340,73 (quarenta e cinco mil trezentos e quarenta euros e setenta cêntimos) respeitante ao incentivo transferido. 2/ € 3.919,72 (três mil novecentos e dezanove euros e setenta e dois cêntimos) referentes aos juros de mora calculados sobre o Incentivo transferido calculados à taxa contratual.(...)”;

5ª. A decisão aqui sob recurso foi proferida, conhecendo que o título executivo que serviu de base à execução não contém, a identificação da natureza e proveniência da dívida, e que no caso dos títulos executivos que servem de base à execução, o requisito “natureza e “proveniência de dívida”, foi explicitamente previsto no art. 163º, n.º 1 alínea e) do CPPT, não contendo a mesma certidão de dívida, os referidos requisitos, considerou o Ex. Sr. Dr. juiz que se verifica nulidade insanável no processo de execução nos termos previstos no art. 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, concluindo pela procedência da oposição e extinção da execução fiscal.

6ª. O título executivo a que falte algum dos requisitos apontados nas alíneas do n.º 1 do artigo 163º do CPPT só carece de força executiva, como dispõe esse número, consubstanciando nulidade insanável do processo de execução fiscal, «quando não puder ser suprida por prova documental».

Ou seja, a falta de requisitos essenciais do título em que se funda a execução só ocasiona a extinção desta se não for possível supri-la por prova documental. O que vale por dizer que, quando do título não conste a menção da entidade emissora, a data da emissão, o nome e domicílio do devedor, a natureza e proveniência da dívida e o seu montante por extenso, não se segue, necessariamente, a extinção da execução, já que a falta pode ser suprida mediante outro(s) documento(s) que não o próprio título, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 165º do CPPT, ficando a situação regularizada e podendo a execução prosseguir, mesmo com base num título que, só por si, não teria força executiva, por carecer de requisitos essenciais. Pode, pois, dizer-se que a falta de requisitos do título executivo não é causa da extinção da acção executiva, nem, sequer, da sua suspensão, o que leva a essa extinção é o insuprimento da falta por prova documental.

7ª. Analisada a factualidade supra referida no ponto III, bem como, a fundamentação da dita sentença aqui sob recurso, é nosso entendimento que a mesma não poderia ter conhecido de nulidade insanável nos presentes autos, nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT, por falta de requisitos do título executivo, nos termos previstos na alínea e) do n.º 1 do art. 163º do CPPT, na medida em que tendo sido a certidão de dívida emitida acompanhada dos elementos supra referidos no ponto III, encontra-se sobejamente esclarecida nos autos a natureza e proveniência da dívida em execução nos mesmos, bem como, o motivo de pedido de reembolso, e por maioria de razão os fundamentos, nos quais se baseia a cobrança coerciva dos montantes indicados na certidão de dívida. Donde em nosso entender, se encontra também suprida a “eventual” falta de requisitos essenciais do título executivo, a qual, a existir, se encontraria sempre suprida por força dos documentos juntos à mesma.

Termina pedindo que seja declarada a nulidade da sentença sob recurso, com todas as consequências legais.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos seguintes, além do mais:

«Afigura-se-nos que o recurso merece provimento embora não pela argumentação aduzida pela recorrente.

Com efeito o argumento de que se encontra esclarecida nos autos a natureza e proveniência da dívida em execução nos mesmos, bem como, o motivo de pedido de reembolso, esbarra logo com um dado de facto que ficou assente no probatório, nomeadamente que não se provou que «entre o oponente e o IAPMEI tivesse sido celebrado algum contrato de concessão de subvenção financeira a fundo perdido» – cf. fls. 196.

Ainda assim, entendemos que a pretensão da recorrente, no sentido de que a sentença não poderia ter conhecido de nulidade insanável nos presentes autos, nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT, por falta de requisitos do título executivo, nos termos previstos na alínea e) do n.º 1 do art. 163º do CPPT, pode proceder, embora por outras razões.

É que, conforme se vem pronunciado de forma maioritária a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo não consubstancia o fundamento de oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, podendo e devendo ser invocada no processo executivo – vide acórdãos do pleno da secção de Contencioso Tributário de 6/5/2009, rec. n.º 0632/08, de 19/11/2008, rec. n.º 430/08, de 17/12/2008, rec. n.º 364/08, de 23.02.2005, processo 574/04, e os acórdãos da secção de Contencioso Tributário de 19.11.2011, recurso 340/10, de 23/10/2007, rec. n.º 026762, de 14/3/2007, rec. n.º 0950/06, de 28/2/2007, rec. n.º 1178/06, de 20.11.2002, processo 1701/02, de 20.11.2000, processo 22591 e de 14.04.199, processo 22906, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

E isto porque, como se sublinha no supracitado Acórdão 574/04 a nulidade do título executivo não constitui facto modificativo ou extintivo posterior à liquidação, podendo ser requerida como incidente da execução no processo respectivo onde deverá ser apreciada, podendo até, se razões processuais a tal não obstarem e for caso disso, convolar-se o requerimento de oposição para incidente na própria execução.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso merece provimento, devendo revogar-se o julgado recorrido.»

1.5. Notificadas as partes do teor do Parecer do MP e para querendo se pronunciarem, nada disseram.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

2. Na sentença recorrida julgou-se provada a factualidade seguinte:

1. O Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (IAPMEI) veio dar execução a uma certidão de dívida por si emitida, junta como doc. n.º 1 da PI, e que aqui se dá por reproduzida, com o

seguinte destaque: “*Certifica-se para efeitos do n.º 2, do art. 30º, do DL n.º 387/88, de 25 de Outubro, que a empresária em nome individual Paula Cristina Pires Pinto Ribeiro, (...) é devedora ao Instituto (...), dos montantes cuja descrição se segue: //1. € 45.340,73 (quarenta e cinco mil trezentos e quarenta euros e setenta e três cêntimos) respeitante ao incentivo transferido. //2. € 3.919,72 (três mil novecentos e dezanove euros e setenta e dois cêntimos) referentes aos juros de mora calculados sobre o incentivo transferido calculados à taxa contratual. (...)*”;

2.2. E em sede de factos não provados, a sentença exara:

«Com interesse para a decisão não se provou:

Que entre a Oponente e o IAPMEI tivesse sido celebrado algum contrato de Concessão de Subvenção Financeira a Fundo Perdido; (A oponente alude nos arts. 10º, 14º, 16º, 27º a um contrato sem, contudo, indicar/descrever os Outorgantes, conteúdo ou data da sua celebração, ou sem o enquadrar na sua causa de pedir. Cfr., art. 264º, n.º 1 do CPC).»

3.1. Enunciando como questões a decidir as atinentes (i) à inconstitucionalidade do art. 30º do DL 387/88, de 25/10, (ii) à ilegalidade da dívida exequenda e da prescrição dos juros de mora e (iii) à omissão de requisitos do título executivo, a sentença concluiu:

- Quanto à inconstitucionalidade do art. 30º do DL 387/88, a questão já foi conhecida no anterior acórdão do STA, 179 a 185 (que julgou o Tribunal Tributário materialmente competente para conhecer da oposição, para tal aresto se remetendo.

- Quanto à ilegalidade da dívida exequenda e da prescrição dos juros de mora, não se provaram factos que sustentem esta causa de pedir, acrescentando que, como decorre da alínea h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só pode constituir fundamento de oposição nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação ou, dito de outro modo, sempre que esteja prevista na lei a possibilidade de impugnação judicial ou recurso do acto de liquidação é um destes meios processuais que deve ser usado e não o processo de oposição. E dado que como resulta do art. 99º do CPPT, no caso existia a possibilidade de impugnação do acto tributário e este fundamento invocado (ilegalidade da dívida por ser injustificada a rescisão de contrato) não se subsume em nenhum dos previstos no art. 204º do CPPT, resultaria manifesta a improcedência da oposição, fundamentada nesta causa de pedir.

- Quanto à omissão de requisitos do título executivo (e sendo de entender que a nulidade derivada da falta de requisitos essenciais do título executivo pode ser apreciada em sede de oposição à execução, pois ocorrendo tal nulidade a execução fica extinta, não sendo, por isso, de aplicar a esta nulidade o regime de conhecimento das demais nulidades processuais do processo de execução fiscal), verifica-se, no caso, que apesar de o título executivo em causa conter a menção da entidade emissora, a respectiva assinatura, a data de emissão, o nome e domicílio da devedora e a indicação por extenso do montante da dívida, não contém, contudo, o requisito «natureza» e «proveniência de dívida», que foi explicitamente previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 163º do CPPT, sendo que não pode considerar-se que a natureza da dívida seja apenas o «incentivo transferido», pois nem sabemos a que incentivo se reporta nem porque é que foi transferido. E por outro lado, também nada consta relativamente ao motivo do reembolso.

Assim, ocorre nulidade insanável no processo de execução - cfr. art. 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, que implica a procedência da oposição e a extinção da execução fiscal.

3.2. É deste entendimento (relativamente a esta última questão) que a recorrente Fazenda Pública discorda, alegando que embora a falta de requisitos essenciais do título em que se funda a execução determine a extinção desta se não for possível supri-la por prova documental, no caso, a eventual falta desses requisitos essenciais do título está suprida, uma vez que tendo sido a certidão de dívida emitida acompanhada, quer do contrato de concessão de subvenção financeira a fundo perdido celebrado entre a oponente e o IAPMEI, do qual constam os outorgantes, objecto, destino e montantes do mesmo, tipo de financiamento, valor, condições específicas dos apoios financeiros concedidos modalidades de pagamento, fiscalização e condições da rescisão do referido contrato, quer da Proposta DRJCNº. 13/02.-MC, da qual constam as razões pelas quais se encontravam reunidas as condições para que o conselho de administração do IAPMEI rescindisse o contrato de apoio financeiro concedido. Ou seja, está esclarecida nos autos a natureza e proveniência da dívida em execução nos mesmos, bem como, o motivo de pedido de reembolso, e por maioria de razão os fundamentos, nos quais se baseia a cobrança coerciva dos montantes indicados na certidão de dívida.

3.3. A questão a decidir no presente recurso é, assim, atento o teor quer das conclusões do recurso, quer do Parecer do MP, a de saber se a sentença enferma de erro de julgamento ao decidir pela procedência da oposição por ocorrência de nulidade insanável (falta de requisitos essenciais do título executivo) no processo de execução – alínea b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT.

Com efeito, embora radicado em fundamentação diversa, é na alegação deste erro de julgamento que se consubstanciam quer a alegação da recorrente Fazenda Pública quer a alegação do MP.

Para a Fazenda o erro de julgamento verifica-se por entender que, no caso, a existir tal nulidade, ela sempre estará suprida por prova documental.

Para o MP o erro de julgamento verifica-se porque a invocada nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo não consubstancia o fundamento de oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, podendo e devendo ser invocada no processo de execução (na intervenção processual do MP está abrangida a possibilidade de se pronunciar sobre as questões de legalidade suscitadas no processo e a de suscitar questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido, deduzir exceções, arguir nulidades, e requerer a realização de diligências - cfr. arts. 13º e 121º do CPPT, bem como Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotações ao art. 121º, pp. 300 a 303), sendo que, notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta alegação do MP, nada disseram.

Vejamos.

#### 4. Quanto ao erro de julgamento invocado pela recorrente Fazenda Pública:

De acordo com o disposto na alínea e) do n.º 1 do art. 163º do CPPT, é requisito essencial do título executivo a menção da natureza e proveniência da dívida.

E de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 165º do mesmo Código, a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal.

O que releva, neste âmbito, é que o título executivo permita ao executado a informação suficiente para saber com segurança qual é a dívida a que o título se refere, de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa.

Ora, como aponta o MP, a alegação por parte da Fazenda Pública, no sentido de que se encontra esclarecida nos autos a natureza e proveniência da dívida em execução nos mesmos, bem como, o motivo de pedido de reembolso, esbarra logo com um dado de facto que ficou assente no Probatório (e que não pode ser questionado no presente recurso), qual seja o de que não se provou que «entre o oponente e o IAPMEI tivesse sido celebrado algum contrato de concessão de subvenção financeira a fundo perdido».

Daí que, não questionando a recorrente esta factualidade, faleça desde logo a alegada tese de que a eventual falta do requisito essencial do título atinente à não indicação da natureza e proveniência da dívida, está suprida em face da circunstância de a certidão de dívida ter sido acompanhada, quer do contrato de concessão de subvenção financeira a fundo perdido celebrado entre a oponente e o IAPMEI, do qual constam os outorgantes, objecto, destino e montantes do mesmo, tipo de financiamento, valor, condições específicas dos apoios financeiros concedidos modalidades de pagamento, fiscalização e condições da rescisão do referido contrato, quer da Proposta DRJCNº. 13/02.-MC, da qual constam as razões pelas quais se encontravam reunidas as condições para que o conselho de administração do IAPMEI rescindisse o contrato de apoio financeiro concedido.

Neste contexto, improcedem portanto os fundamentos de recurso invocados pela Fazenda.

5. Todavia, como se disse, o MP também invoca, por sua parte, erro de julgamento por a invocada nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo não consubstanciar o fundamento de oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, podendo e devendo ser invocada no processo de execução.

Vejamos.

5.1. A nulidade do título executivo, por falta de requisitos essenciais e quando não puder ser suprida por prova documental, não constitui fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Tem sido este, aliás, o sentido da actual jurisprudência do STA, como se pode ver dos acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 6/5/2009, rec. n.º 0632/08, de 19/11/2008, rec. n.º 430/08, de 17/12/2008, rec. n.º 364/08, de 23/2/2005, rec. n.º 0574/04, bem como os acórdãos da Secção, de 19/1/2011, rec. 0340/10 (do qual foi relator o presente e cujo texto passaremos a seguir), de 23/10/2007, rec. n.º 026762, de 14/3/2007, rec. n.º 0950/06, de 28/2/2007, rec. n.º 01178/06 e de 20/11/2002, rec. n.º 01701/02.

Refere-se no citado aresto de 6/5/2009:

*«Ora, há que reconhecer que tal fundamento cabe na literalidade da referida norma pois que patentemente não envolve a apreciação da legalidade da liquidação - desde logo, é-lhe posterior - nem interfere em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título.*

*Por outro lado, tal nulidade conduz à extinção da execução pelo que, sendo esta o fim primacial da oposição, não haverá, por aí, obstáculo à predita resposta afirmativa. Cfr. Jorge de Sousa, CPPT anotado, 2º volume, nota 16 ao artigo 165º.*

*Todavia, outros parâmetros há a considerar.*

*Dispõe o artigo 2º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que “a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”.*

*E, em termos semelhantes, preceitua o artigo 97º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.*

*Assim, a cada direito corresponde uma só acção: unidade, que não pluralidade. Cfr. o acórdão do STJ, de 28 de Janeiro de 2003, in Colectânea, 166, p. 61.*



*Ora, o artigo 165º do CPPT considera nulidade insanável em processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.*

*E estabelece o respectivo regime, e efeitos: a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto anulado dependam absolutamente, sendo (a nulidade) de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão.*

*A lei elegeu, pois, tipicamente, o respectivo regime legal: trata-se de uma nulidade.*

*E, como tal, estabelece-se igualmente o seu regime de arguição.*

*Assim sendo, foi propósito legal desconsiderá-la como fundamento de oposição, ainda que seja a mesma, substancialmente, a consequência resultante: a extinção da execução consubstanciada na nulidade do próprio título.*

*Por outro lado, a tutela jurídica concedida à nulidade é, até, mais consistente do que a resultante da oposição, na medida em que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, que não apenas no prazo de 30 dias contados da citação - cfr. artigo 203º, n.º 1, do CPPT.*

*Aliás, a entender-se dever ser conhecida pelo Chefe do Serviço de Finanças (ou, porventura, pelo juiz - cfr. o artigo 151º, n.º 1, do CPPT), sempre o respectivo processo seria urgente - artigo 278º, n.º 5 - o que é mais consentâneo com a celeridade querida para o processo de execução fiscal, atenta essencialmente a sua finalidade de cobrança de impostos que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidade e das necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento - artigo 5º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.*

*Nada, pois, parece justificar a apontada dualidade - em termos de nulidade processual da execução fiscal e de fundamento de oposição à mesma -, aliás proibida nos termos do referido artigo 2º do Código de Processo Civil.*

*Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo - nos termos do artigo 165º, n.º 1, alínea b), do CPPT - não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204º, n.º 1, alínea i).»*

Neste contexto, concluindo-se que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204º, n.º 1, alínea i), procede, conseqüentemente, a alegação do MP.

5.2. Mas, assim sendo, impor-se-ia, então (cfr. arts. 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT), ordenar a convolação para a forma de processo adequada à apreciação desta nulidade (sendo que a mesma é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final – n.º 4 do art. 165º do CPPT). Isto é, impor-se-ia ordenar a convolação da petição de oposição apresentada em petição de arguição de nulidade, junto do respectivo órgão de execução fiscal, por falta de requisitos essenciais do título executivo.

A tal obsta, no entanto, o facto de a oponente invocar, nos arts. 29º e 30º da Petição Inicial da oposição, a prescrição de juros (fundamento para o qual é meio processual adequado o processo de oposição, tendo em conta o pedido formulado a final – extinção da execução), sendo que é de afastar a convolação no caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos, mas não quanto a outros: «*A correção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processo 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 e convolação*» (cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, II vol. 5ª ed., anotação 46 ao art. 204º, pag. 372).

E embora a sentença não o refira expressamente, é de entender que considerou, implicitamente, prejudicada a apreciação de tal questão, face à solução dada ao litígio.

Assim, deve ordenar-se a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para que, apurada a factualidade necessária e se nada mais obstar, seja apreciada essa suscitada questão da prescrição.

E nem se diga que o oponente fica com menor tutela jurídica pois, como se disse, a tutela concedida à nulidade pode ser exercida até ao trânsito em julgado da decisão final, ao passo que, tratando-se de dívida exequenda que não tem natureza tributária, já seria duvidosa a possibilidade de também a prescrição ser invocada fora do âmbito da oposição à respectiva execução (ou seja, em sede de execução e de eventual reclamação de acto do órgão de execução fiscal).

#### DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, com a presente fundamentação, dar provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa do processo ao Tribunal “a quo” para que, apurada a factualidade necessária e se nada mais obstar, seja prolatada nova sentença que aprecie a suscitada questão da prescrição.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

**Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.****Assunto:**

*Execução fiscal. Suspensão da execução. Garantia.*

**Sumário:**

- I — Resulta do disposto nos arts. 52.º, n.ºs 1, 2 e 4, da LGT e 169.º do CPPT que a pendência de impugnação judicial só pode ser fundamento de suspensão da execução fiscal se for prestada garantia ou a prestação desta for dispensada pela administração tributária.*
- II — Findo o prazo de pagamento voluntário da quantia liquidada, pode ser instaurada imediatamente execução fiscal, independentemente de ter ou não sido apresentada impugnação, como decorre do preceituado nos arts. 88.º, n.ºs 1 e 4, e 188.º, n.º 1, do CPPT.*

Processo n.º 843/11-30.

Recorrente: Joaquim Ferreira de Melo & C.ª, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOAQUIM FERREIRA DE MELO & C.ª, LDA, deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga oposição a uma execução fiscal.

Aquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada a Oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. A douta sentença recorrida fez errada aplicação do direito ao não ordenar a suspensão da execução, dando por assentes os factos e processos prejudiciais invocados, assim violando os artigos 2º alínea e) do CPPT e 279º/1 do CPC.

2. Ademais, também o argumento de que o próprio regime de suspensão dos processos contra-ordenacionais previsto no artigo 55º do RGIT, aliás como o regime de suspensão do processo penal previsto no artigo 47º do mesmo diploma, ao abrigo dos princípios da unidade do sistema jurídico, da legalidade (3º CPAdm), da protecção de direitos e interesses dos cidadãos (4º do CPAdm), da igualmente e proporcionalidade (5º do CPAdm), e da justiça (6º do CPAdm), impõem que a solução seja aquela positivada pelo referido artigo 279/1 do CPC.

3. Impõe-se portanto a sua revogação e substituição por outra que ordene a suspensão da execução até que estejam definitivamente transitadas em julgado as impugnações das liquidações sobre as quais veio a assentar a liquidação que teve por base suposta inadmissibilidade das amortizações e reintegrações levadas a cabo pela oponente/recorrente no exercício de 2007.

E assim farão, V/EXas, como habitualmente, JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo não emitiu parecer no prazo legal. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 24.12.2010 foi instaurado o PEF n.º 1775201001058460 para cobrança coerciva de dívida relativa ao IRC de 2007, na quantia exequenda de € 6.302,44, vencida em 02.12.2010;

2. A oponente intentou neste TAF os processos de impugnação que identifica no art.º 7º da p.i. junta aos autos e que aqui se da por integralmente reproduzido;

3. Pela devedora não foi efectuado qualquer pagamento no referido processo.

3 – A Recorrente deduziu oposição, invocando como fundamento a alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, formulando pedido de a execução ser extinta, ou pelo menos suspensa, até que estejam decididas impugnações que apresentou relativamente à liquidação da dívida exequenda, defendendo, em suma, que enquanto as impugnações estiverem pendentes a dívida não é certa, líquida e exigível.

Na sentença recorrida entendeu-se que a Recorrente pretende que o Tribunal conheça, na oposição, da legalidade da liquidação da dívida exequenda, o que não é possível em face do preceituado no art. 204.º, n.º 1, alíneas a) e g), do CPPT, e que a suspensão da execução que a Recorrente pretende apenas poderá ser obtida através da prestação de garantia ou sua dispensa, nos termos dos arts, 169.º, 170.º e 199.º do CPPT e 52.º e 53.º da LGT.

No que concerne à falta de liquidez, certeza e exigibilidade, referiu-se na sentença recorrida que a obrigação exequenda se baseia nos actos de liquidação que a declaram, o seu quantitativo está apurado e decorreu o prazo de pagamento voluntário, pelo que pode ser efectuada a cobrança coerciva, nos termos do art. 88.º do CPPT.

4 – Na 1.ª conclusões das alegações do presente recurso, que delimitam o seu objecto [art. 684.º, n.º 3, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do art. 2.º do CPPT] a Recorrente refere que a sentença recorrida violou o art. 279.º, n.º 1, do CPC.

Esta norma prevê que «o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado».

No entanto, relativamente à execução fiscal, existe uma norma especial que prevê o regime da suspensão motivada pela pendência de impugnação judicial, que é o art. 52.º da LGT, que refere o seguinte:

1. A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros.

2. A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

3. A administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

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

5. A isenção prevista no número anterior é válida por um ano, devendo a administração tributária notificar o executado da data da sua caducidade, até 30 dias antes.

6. Caso o executado não solicite novo período de isenção ou a administração tributária o indefira, é levantada a suspensão do processo.

7. A garantia pode, uma vez prestada, ser excepcionalmente substituída, em caso de o executado provar interesse legítimo na substituição e daí não resulte prejuízo para o credor tributário.

8. A garantia só pode ser reduzida após a sua prestação nos casos de anulação parcial da dívida exequenda, pagamento parcial da dívida no âmbito de regime prestacional legalmente autorizado ou se se verificar, posteriormente, qualquer das circunstâncias referidas no n.º 4.

Resulta claramente dos n.ºs 1, 2 e 4 deste artigo que a pendência de impugnação judicial só pode ser fundamento de suspensão da execução fiscal se for prestada garantia ou a prestação desta for dispensada pela administração tributária. Este regime é complementado pelo art. 169.º do CPPT, em que se indicam outros casos de suspensão da execução fiscal, inclusivamente a relevância como garantia da penhora de bens que garantam a dívida exequenda e do acrescido, mas em nenhuma das suas disposições se prevê a suspensão da execução fiscal derivada de impugnação judicial sem que esteja garantido o pagamento da dívida exequenda ou tenha sido decidida a dispensa de prestação de garantia.

Por isso, a mera pendência de impugnações da dívida exequenda não é fundamento de suspensão da execução fiscal.

Por outro lado, como bem se refere na sentença recorrida, findo o prazo de pagamento voluntário da quantia liquidada, pode ser instaurada imediatamente execução fiscal, independentemente de ter ou não sido apresentada impugnação, como decorre do preceituado nos arts. 88.º, n.ºs 1 e 4, e 188.º, n.º 1, do CPPT. Trata-se de uma concretização do nosso sistema de administração executiva, em que a lei permite à administração tributária a elaboração de títulos executivos relativos às quantias que liquida e que não são pagas nos prazos de pagamento voluntário, o que se justifica pela celeridade reclamada pela importância da cobrança das receitas tributárias para fazer face à satisfação das necessidades públicas.

Os arts. 47.º e 55.º do RGIT, invocados pela Recorrente na conclusão 2.ª, nada têm a ver com a suspensão da execução fiscal, pois reportam-se à suspensão de processos criminais e contra-ordenacionais.

Por outro lado, as normas dos arts. 4.º, 5.º e 6.º do CPA, que definem os princípios da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, estão previstas para os procedimentos administrativos e não para o processo de execução fiscal, que é considerado um processo de natureza judicial e não administrativa, como decorre do preceituado no art. 103.º, n.º 1, da LGT.

De qualquer forma, a Recorrente nem refere porque é que considera que esses princípios são violados nem se vislumbra como o estabelecimento de um regime de não suspensão da execução fiscal sem estar assegurado o pagamento da dívida, fora dos casos em que se admite a sua dispensa, possa ser incompatível com qualquer daqueles princípios.

Conclui-se, assim, que a sentença recorrida não merece censura.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Despacho de reversão. Fundamentação.*

### Sumário:

- I — A falta de fundamentação não se confunde com a falta de comunicação dos fundamentos: enquanto aquela constitui um vício susceptível de determinar a anulação do acto que dela padeça, o incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando.*
- II — A suficiência da fundamentação tem que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação.*
- III — 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 — Ainda que revogue a decisão em consequência da qual foi considerada prejudicada alguma questão, esta não pode ser conhecida pelo Supremo Tribunal Administrativo ao abrigo do n.º 2 do art. 715.º do CPC se o tribunal a quo não fixou a factualidade pertinente para o conhecimento da mesma.*

Processo n.º 872/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Ana Paula Guilherme Gil.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 A Administração tributária (AT) reverteu contra Ana Paula Guilherme Gil (adiante Executada por reversão, Oponente ou Recorrida) uma execução fiscal que instaurou contra uma sociedade para cobrança de dívidas de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Imposto sobre o Valor Acrescentado e coimas aplicadas em processos de contra-ordenação fiscal.

1.2 A Executada por reversão deduziu oposição. Invocando o art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a extinção da execução fiscal quanto a ela. Alegou que não está demonstrada a insuficiência de bens da sociedade devedora originária e que o despacho de reversão não está fundamentado quanto a esse ponto, bem como que não está provada a sua culpa por essa insuficiência relativamente às dívidas exequendas provenientes de coimas.

1.3 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgando precedente «o vício de falta de fundamentação do despacho de reversão» (<sup>1</sup>), anulou esse despacho. Isto, em síntese, após aludir à

natureza do despacho de reversão e às exigências de fundamentação dos actos administrativos, pelas seguintes razões:

«[n]o despacho não se mencionam quais os bens existentes, nem a razão da sua insuficiência»;

«[n]ão se percebem as razões para haver dois despachos de reversão, com a mesma data, sobre o mesmo processo, mas parece claro que não foi o despacho «completo» que foi notificado à oponente, mas sim a sua versão simplificada, como se depreende do officio de citação»;

«tal despacho «simplificado» é manifestamente insuficiente para dar a conhecer à oponente todo o «iter» seguido pela AF».

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:

«A) – A ora oponente deduziu oposição contra os processos executivos n.º 1309200601038737 e Aps. respeitantes a dívidas de IRC de 2004, IVA de 2004 e 2005 e Coimas Fiscais de 2007, tudo no montante global de € 33.061,00 [(<sup>2</sup>)];

B) – Invocou como fundamento a falta de fundamentação do despacho de reversão, argumento que mereceu acolhimento pela douta sentença recorrida;

C) – Analisado o despacho em causa verifica-se que obedece aos requisitos legais exigíveis, dele constando todos os elementos que determinaram a reversão efectuada nomeadamente a insuficiência, por parte da devedora originária de bens susceptíveis de garantirem o pagamento das dívidas exequendas;

D) – A jurisprudência do STA pugna pela suficiência da fundamentação sempre que dela resulte a possibilidade de os destinatários conhecerem o percurso cognitivo da Administração Fiscal conducente à efectivação da reversão, tal como se entende que ocorreu na presente situação;

E) – A ora oponente deduziu mais três oposições [(<sup>3</sup>)], sendo que duas delas foram julgadas procedentes, uma improcedente e outra que ainda aguarda decisão, muito embora todas apresentem os mesmos fundamentos.

Termos em que, com o duto suprimento de V. Exas., deverá ser concedido provimento ao presente, revogando-se a decisão recorrida, com o que será feita a costumada JUSTIÇA».

1.6 A Recorrida contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença recorrida mediante alegação que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I. Nos termos previstos no artigo 77.º da LGT o despacho que determina a reversão da execução não está fundamentado quer em termos de facto como em termos de Direito, uma vez que logo inicialmente, a DGCI não invoca os factos constitutivos da conclusão assumida, que a Recorrida foi gerente de facto da sociedade durante o período a que respeita o facto tributário constituído, e não invoca igualmente, os factos constitutivos da conclusão que a Recorrida tenha culpa na alegada insuficiência de património da sociedade.

II. Neste sentido, a sentença proferida pelo Tribunal de primeira instância esteve integralmente correcta, uma vez que, o despacho recorrido (quer o despacho notificado à Recorrida como o despacho mais completo) não referem que bens existem no património da sociedade no momento em que foi ordenada a reversão, não indica ainda a razão da insuficiência dos mesmos bens, designadamente se a alegada insuficiência foi provocada por qualquer acto culposo por parte da ora Recorrida,

III. Sendo absolutamente irrelevante que do processo administrativo constem documentos que provem que estão preenchidos os pressupostos legais que determinam a reversão da execução, uma vez que a fundamentação faz parte do acto, não podendo estar integrada em documentos externos ao acto tributário.

IV. O facto de a DGCI alegar que o património da sociedade devedora originária é insuficiente para fazer face ao pagamento das dívidas fiscais em causa nos autos, é claramente insuficiente para que o Tribunal possa considerar a fundamentação como suficiente, tendo em consideração que o artigo 77.º da LGT determina que da fundamentação deve constar uma descrição clara de todos factos constitutivos dos pressupostos legais que determinam a reversão da execução, nos termos dos artigos 23.º e seguintes da LGT,

V. Sendo que, no que respeita ao despacho em causa nos presentes autos, concluímos que do mesmo não consta a descrição dos factos e a apresentação de meios de prova que demonstrem que durante os períodos em causa a Recorrida foi gerente de facto da devedora originária, nem consta qualquer facto que demonstre a eventual culpa da Recorrida na insuficiência de bens da sociedade, logo, o despacho que determina a reversão não está fundamentado.

VI. Note-se que nos termos do disposto no artigo 22.º n.º 4 da LGT as pessoas solidariamente responsáveis (como é o caso da Recorrida) têm o direito de apresentar reclamação ou impugnação judicial da dívida de imposto cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, o que significa que o responsável subsidiário deverá ser notificado dos factos constitutivos

da emissão da própria liquidação que deu origem à dívida revertida, devendo ser notificado de todos os elementos constitutivos da mesma liquidação.

VII. Nestes termos, sem a exposição e prova de todos os factos constitutivos do direito da DGCII de proferir o despacho que determina a reversão da execução, nos termos do disposto nos artigos 23.º e seguintes do CPPT, o despacho referido não está fundamentado nos termos do disposto no artigo 77.º da LGT, devendo por conseguinte ser anulado nos termos do disposto no artigo 135.º do CPA aplicável ex. vi. artigo 2.º do CPPT, devendo a sentença recorrida ser confirmada por ter feito correcta aplicação da lei.

VIII. Ademais, no que respeita ao eventual recurso ao disposto no artigo 37.º do CPPT, a referida norma legal é aplicável apenas às situações em que o contribuinte não seja notificado da fundamentação do acto, não sendo aplicável às situações em que a fundamentação seja notificada, mas de forma claramente deficiente. Sem conceder, acresce ao exposto, que o mecanismo previsto no disposto no artigo 37.º do CPPT não é aplicável à fundamentação de elementos omitidos na fundamentação do despacho de reversão, como afirma a douta jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

**NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, COM OS FUNDAMENTOS EXPOSTOS, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO IMPROCEDENTE POR NÃO PROVADO, SENDO POR CONSEQUENTE CONFIRMADA A SENTENÇA RECORRIDA, FAZENDO V. EXAS. A TÃO ACOSTUMADA, JUSTIÇA!».**

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 dado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«1. No domínio da fundamentação do acto administrativo é relevante a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material:

- à fundamentação formal interessa a enunciação dos motivos [que] determinaram o autor ao proferimento da decisão com um concreto conteúdo

- à fundamentação material interessa a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a actuação administrativa no caso concreto

Na síntese impressiva de autor conceituado:

“... o dever formal se cumpre pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e creíveis; enquanto a fundamentação material exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo” (Vieira de Andrade O dever de fundamentação expressa de actos administrativos Almedina, 2003, p.231)

2. O princípio constitucional da fundamentação formal dos actos administrativos (art. 268º n.º 3 CRP) foi densificado nos arts. 124º e 125º CPA e no art. 77º n.ºs 1 e 2 LGT (acto administrativo tributário)

O dever legal de fundamentação do acto administrativo cumpre 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.

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

As características enunciadas são exigência da fundamentação formal do acto tributário; sendo distintas da chamada fundamentação substancial, a qual deve exprimir a real verificação dos pressupostos de facto invocados e a correcta interpretação e aplicação das normas indicadas como fundamento jurídico

3. No caso sob análise:

a) o documento intitulado despacho de reversão corresponde à declaração fundamentadora dos pressupostos e extensão da reversão (PA apenso fls. 65; art. 23º n.º 4 último segmento LGT)

b) esta declaração antecede o proferimento do despacho de reversão, na mesma data (PA apenso fls. 66)

c) o despacho de reversão e a declaração fundamentadora foram incluídos na citação da oponente, na qualidade de responsável subsidiária (PA apenso fls. 72/73; art. 23º n.º 4 último segmento LGT)

d) a fundamentação do despacho de reversão observou as características legais e cumpriu a sua dupla função endógena/exógena, nos termos supra indicados:

- enunciação dos motivos concretos determinantes da reversão (insuficiência de bens da devedora originária como conclusão expressa, clara, suficiente e congruente a extrair da declaração dos pressupostos e extensão da reversão)

4. O processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido para apreciação da questão da fundada insuficiência dos bens penhoráveis da devedora originária, inscrita no domínio da fundamentação material do despacho de reversão, prejudicada pela solução da questão da fundamentação formal».

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 despacho de reversão enferma de vício de forma por insuficiência de fundamentação.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A factualidade foi fixada pela sentença recorrida nos seguintes termos:

«1. Por despacho de 4 de Fevereiro de 2008, foi ordenada a reversão da execução contra a oponente, por dívidas fiscais da titularidade da devedora originária Canalsol — Equipamentos Energéticos, Lda, referentes ao processo de execução fiscal n.º 1309200401016369 e aps., no montante de € 59.226,88 (fls. 66 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

2. O despacho tem o seguinte conteúdo: «Face às diligências de fls. 163, e estando concretizada a audição do responsável subsidiário, prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra Ana Paula Rafael Guilherme...» (fls. 66 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

a. E na parte respeitante aos fundamentos da reversão escreveu-se o seguinte: «insuficiência de bens da devedora originária nos termos dos artigos 22º 4; 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º, 2 e 160º do CPPT» (fls. 66 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Previamente, foi a oponente notificada para exercer o direito de audição, com o seguinte teor «Face às diligências de fls. 163 determino a preparação do processo para efeitos de reversão (...) face ao disposto nos normativos do n.º 4 do art.º 23 e do artº 60º da Lei Geral Tributária proceda-se à notificação dos interessados para efeitos do exercício do direito de audição...» (fls. 60 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

a. A oponente nada disse.

4. No ofício para citação da oponente, na parte respeitante aos fundamentos da reversão, diz-se «Insuficiência de bens da devedora originária nos termos dos artigos 22º 4º; 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º n.º 2 e 160º do CPPT, conforme despacho de reversão junto» (fls. 72 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Consta dos autos outro despacho proferido sobre o mesmo processo n.º 1309200401016369 e aps., com a mesma data de 4/2/2008, e com o seguinte teor: «A executada como património, apenas possui o veículo de marca Citroen, ligeiro de mercadorias do ano de 1999, com a matrícula ...-...-OH sobre o qual incide já registo de penhora e hipoteca a favor da Fazenda Nacional e os bens móveis constantes do auto de penhora junto aos autos (...) pelo que afigura-se estarmos perante uma situação de fundada insuficiência de bens penhoráveis da devedora originária susceptíveis de satisfazer a dívida exequenda...»

6. A oponente foi citada para a execução revertida em 18/2/2008 (fls. 73 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7. A reversão abrange dívidas por coimas».

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Nos termos que deixámos já referidos, a questão que cumpre apreciar e decidir nos presentes autos é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando, anuindo à alegação da Oponente, considerou que a decisão por que a AT reverteu a execução fiscal contra ela enquanto responsável subsidiária pelas dívidas exequendas não está suficientemente fundamentada.

A Recorrente discorda desse entendimento, sustentando que o despacho de reversão contém todos os elementos necessários à compreensão das razões pelas quais se ordenou a reversão, nomeadamente a insuficiência dos bens da devedora originária, e que «permite a um destinatário normal conhecer o percurso volitivo da Administração Tributária na reversão operada» (cfr. item 15 das alegações de recurso).

Vejamos, pois, se a sentença fez correcto julgamento.

#### 2.2.2 DA SUFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO DA REVERSÃO

A questão de que ora nos ocupamos foi recentemente decidida por este Supremo Tribunal Administrativo em acórdão proferido em conhecimento de recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença em tudo idêntica à ora recorrida, proferida em processo de oposição à execução fiscal deduzido pela

Executada por reversão e em que as alegações da Recorrente e da Recorrente são, na parte que ora nos interessa considerar, do mesmo teor das produzidas nos presentes autos (4).

Porque concordamos integralmente com essa decisão e respectivos fundamentos, iremos aqui reproduzi-la, permitindo-nos apenas substituir nos lugares próprios as referências específicas a cada um dos processos, o que faremos usando parêntesis rectos:

«A citação do oponente para a execução indica como fundamento da reversão o seguinte: «Insuficiência de bens da devedora originária nos termos dos artigos 22º, 40º; 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º n.º 2 e 160º do CPPT, conforme despacho de reversão junto».

E o despacho de reversão aí referido, constante de fls. [...] do p.a apenso, tem o seguinte conteúdo:

“As dívidas a que respeitam os autos são provenientes de [IRC dos anos de 2002 e 2003, IRS do ano de 2002, IVA dos anos de 2002, 2003 e 2004 e Coimas fiscais respeitantes aos anos de 2003, 2004 e 2005], no montante total de € [59.226,88].

A executada, como património, apenas possui o veículo de marca CITROEN, ligeiro de mercadorias do ano de 1999, com a matrícula ....-...-OH, sobre o qual incide já registo de penhora e hipoteca a favor da Fazenda Nacional, e os bens móveis constantes do auto de penhora junto [aos autos] (Fls 87 a 93).

Pelo que, afigura-se estarmos perante uma situação de fundada insuficiência de bens penhoráveis da devedora originária susceptíveis de satisfazer a dívida exequenda e acrescido, conforme disposto nos artigos 23º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e artigo 153º, n.º 2 b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Neste contexto, foi iniciado o procedimento com vista à efectivação da reversão contra os responsáveis subsidiários, tendo os mesmos sido notificados em 07.01.2008 (nº 5 do art. 39º do CPPT), para exercerem o direito de audição consagrado no artigo 60º da LGT.

Findo o prazo concedido para o exercício do sobredito direito, os ora revertidos não o vieram exercer, ficando assim esse direito precludido.

Conforme consta de cópia de certidão de matrícula de fls [155] a [158] dos presentes autos, a gerência da sociedade devedora encontrava-se a cargo de:

Luis Filipe Carvalho Gil, NIF ..... residente em ....., Alcobaça e;

Ana Paula Rafael Guilherme Gil, NIF ....., residente em ....., Alcobaça.

Assim, atendendo a que os bens penhoráveis se mostram insuficientes para garantir os créditos da Fazenda Nacional, é meu entender, proferir despacho no sentido de que a reversão reverta contra os supracitados gerentes, os quais são subsidiariamente responsáveis pelas dívidas da executada, nos termos dos artºs 23º e 24º da LGT e 8º do RGIT.

Proceda-se à citação dos supracitados revertidos com observância do preceituado nos artigos 160º, n.º 3 e 191º, ambos do CPPT, comunicando-lhes na mesma, os direitos de defesa previstos no CPPT.

Todavia, após efectuada a reversão o processo ficará suspenso em relação aos revertidos, desde o termo do prazo da oposição até completa excussão do património da devedora originária”.

Por imposição do n.º 3 do artigo 268º da CRP, dos artigos 124º e 125º do CPA e artigos 77º, 22º, n.º 4 e 23º n.º 4 da LGT, a reversão da execução é um acto impositivo de deveres e encargos sujeito ao dever de fundamentação. A Administração tributária está pois obrigada a indicar as razões de facto e de direito que a determinaram a reverter a execução contra o responsável subsidiário.

Sendo certo que a administração tributária cumpriu esse dever, porque exteriorizou de forma expressa a reflexão que fez para reverter a execução, em causa fica apenas o problema da suficiência dessa reflexão, pois é relativamente à falta desse requisito que o aponente se queixa na petição inicial. No seu modo de ver, o despacho de reversão não tem “elementos individualizadores” da insuficiência de bens da devedora originária, não diz que bens se encontram na sua titularidade, qual a natureza dos mesmos, se estão ou não onerados, qual o seu valor, qual o critério valorativo seguido para apurar o valor desses bens e se existem ou não outros bens.

A oponente, no que foi seguido pela sentença recorrida, parece ter em conta apenas as razões indicadas no documento de citação, onde de forma “simplificada” se diz que a reversão ocorre por “insuficiência de bens da devedora originária”. Acontece que essa citação não é o acto de reversão, mas apenas a comunicação ao responsável subsidiário de que contra ele foi revertida uma execução fiscal. O n.º 4 do artigo 22º da LGT estabelece a obrigatoriedade da citação ou notificação conter os fundamentos da reversão, mas esse dever é diferente do dever de fundamentação. O dever de comunicação dos fundamentos não se identifica ou confunde com o dever de fundamentação. Como refere Vieira de Andrade, «uma coisa será permitir que do exterior se conheçam as razões da decisão, outra coisa será levar ao exterior o conhecimento delas» (cfr. O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos, pág. 47).

É por isso que os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando. No nosso sistema, as eventuais deficiências que a notificação (ou citação) apresente apenas atingem a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como claramente resulta do



artigo 132º do CPA e do n.º 6º do artigo 77º da LGT, a comunicação do acto constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia.

Ora, a sentença recorrida quando diz que o “despacho «simplificado» é manifestamente insuficiente para dar a conhecer à oponente todo o «iter» seguido pela AF”, está a reportar-se aos fundamentos integrados da citação e não aos fundamentos declarados pelo autor do acto de reversão. Se a citação não contém os fundamentos da reversão, ou não os contém de forma completa, então a comunicação do acto de reversão não cumpriu a finalidade imediata de dar a conhecer o conteúdo e os fundamentos do acto, impedindo desse modo que se produzam efeitos desfavoráveis.

Mas, no caso concreto, essa ineficácia relativa nem sequer se tem por verdadeira, pois a citação faz referência, de forma genérica, ao motivo que está na origem da reversão («insuficiência de bens da devedora originária») e aos preceitos legais que a suportam («22º, 40º, 23º e 24º da LGT; 8º do RGIT; 153º n.º 2 e 160º do CPPT»), remetendo expressamente para os fundamentos do despacho de reversão («conforme despacho de reversão junto»). Por conseguinte, não se trata de um “despacho simplificado”, mas da comunicação dos fundamentos através da remissão expressa para o despacho de reversão. O documento de citação incorpora o acto de reversão, com todos os seus fundamentos, remetendo expressamente para o documento onde está exarado. Poderia discutir-se se esse documento acompanhou ou não a citação, caso em que a citação não podia garantir a certeza jurídica da cognoscibilidade dos fundamentos da reversão. Mas, para além de tal falta não ter sido questionada, a verdade é que se tem que admitir que o despacho de reversão acompanhou a notificação, precisamente porque a oponente no seu articulado – artigo 19º – demonstra conhecer elementos constantes do despacho de reversão que não estão directamente referenciados na citação.

A suficiência da fundamentação tem pois que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação, como se julgou na sentença recorrida.

É sabido que, perante a enorme variedade de tipos de poderes e de tipos de actos, não há um critério uniforme que permita reconhecer uma fundamentação suficiente. Repetidamente se diz que a suficiência de fundamentação é um conceito relativo, variável conforme a matéria, o tipo de acto e sobretudo as particularidades concretas de cada decisão. Todavia, para que possa cumprir as funções principais que a lei lhe comete, não pode deixar de ter capacidade para esclarecer concretamente as razões determinantes do acto, o que só acontece se for clara, congruente e suficiente (nº 2 do art. 125º do CPA).

O elemento menos compreendido pelo oponente, o único que vem referenciado na oposição, respeita à individualização do conceito indeterminado «insuficiência» do património da devedora originária. Alega que não sabe se há ou não mais bens, qual a natureza e valor dos existentes e porque que eles são insuficientes.

Não se nos afigura, porém, que os argumentos do oponente apontem para a inexistência de um “esclarecimento concreto” das razões que levaram à prática do acto de reversão.

Na verdade, perante o teor da declaração fundamentadora, um destinatário normal ou razoável está em condições de conhecer porque é que se deu a reversão. O despacho de reversão indica que o montante total da dívida exequenda é de € [59.226,88] e que a executada, como património, apenas possui o veículo de marca CITROEN, ligeiro de mercadorias do ano de 1999, com a matrícula ...-...-OH, sobre o qual incide já registo de penhora e hipoteca a favor da Fazenda Nacional, e os bens móveis constantes do auto de penhora junto [aos autos]. Ou seja, para a administração tributária o património da executada resume-se a um veículo e a bens móveis, ambos já onerados noutros processos. Se apenas existem esses bens, tendo em conta o valor da dívida exequenda, a ilação que se extrai é que há insuficiência de património. A fundamentação do acto revela que o seu autor só o emitiu porque, bem ou mal, chegou à conclusão que o património da executada não é suficiente para pagar a dívida exequenda. Ora, este elemento é apto a justificar a decisão tomada, e por isso mesmo, suficiente para dar a conhecer a razão de ser da reversão.

As interrogações colocadas pela oponente quanto à possibilidade de existirem mais bens e à necessidade de se conhecer o valor dos existentes, já não dizem respeito ao dever formal de fundamentação, mas à veracidade dos pressupostos ou fundamentos do acto de reversão. Se não há insuficiência do património, então não se verifica um dos pressupostos legais da reversão enunciados no artigo 24º da LGT e no artigo 8º da RGIT. Mas este é já um problema de validade substancial ou material do acto e não um problema de forma, onde se deve incluir o não incumprimento do dever de fundamentação.

Concluimos, pois, que o acto de reversão está fundamentado quanto ao juízo de insuficiência dos bens da devedora executada para pagar a dívida exequenda.

[...].»

Assim, em face do que ficou exposto, discordando nós do decidido pelo Tribunal a quo quanto ao invocado vício de forma por insuficiência (equivalente, nos seus efeitos, à falta) de fundamentação do despacho que ordenou a reversão contra a ora Recorrida, vício que entendemos não verificado, a sentença não pode manter-se na ordem jurídica, motivo por que, a final, decidiremos no sentido de que seja concedido provimento ao recurso e revogada aquela sentença.

Resta-nos agora indagar da possibilidade de conhecer em substituição dos restantes fundamentos de oposição à execução fiscal invocados na petição inicial.

### 2.2.3 DA IMPOSSIBILIDADE DO CONHECIMENTO DOS DEMAIS FUNDAMENTOS DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

Impunha-se-nos agora apreciar e decidir os outros vícios imputados ao despacho de reversão, que a Oponente invocou como fundamentos de oposição à execução fiscal – falta de demonstração da fundada insuficiência do património da sociedade originária devedora e falta de demonstração da culpa no que se refere às dívidas provenientes de coimas – e cujo conhecimento a sentença implicitamente deu como prejudicado em face da solução que deu à questão da falta de fundamentação. Assim o determina o disposto no art. 715.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC) <sup>(5)</sup>, norma que é aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo por força do disposto nos arts. 749.º e 762.º, n.º 1, e do preceituado no art. 726.º, todos daquele Código.

Acontece, porém, que não se encontra fixada nos autos a matéria de facto pertinente para conhecer dessas questões, o que bem se compreende em face da solução encontrada pela sentença recorrida. Ora, como é sabido, este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal ad quem nos recursos interpostos das decisões proferidas pelos tribunais tributários, não tem competência em matéria de facto [cfr. art. 26.º, n.º 1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais <sup>(6)</sup>].

Assim, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo, «[o] processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido para apreciação da questão da fundada insuficiência dos bens penhoráveis da devedora originária, inscrita no domínio da fundamentação material do despacho de reversão, prejudicada pela solução da questão da fundamentação formal», tudo como prescrevem os arts. 729.º e 730.º do CPC. Outro tanto diremos nós no que se refere à questão da falta de demonstração da culpa no que se refere às dívidas provenientes de coimas. Note-se que o Tribunal a quo, relativamente a estas, se limitou a dar como assente que «A reversão abrange dívidas por coimas», não tendo sequer estabelecido qual a natureza dessas coimas nem os demais elementos fácticos imprescindíveis para aferir da possibilidade de a ora Recorrida ser por elas responsabilizada.

É nesse sentido que decidiremos a final.

### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A falta de fundamentação não se confunde com a falta de comunicação dos fundamentos: enquanto aquela constitui um vício susceptível de determinar a anulação do acto que dela padeça, o incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando.

II - A suficiência da fundamentação tem que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação.

III - 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 - Ainda que revogue a decisão em consequência da qual foi considerada prejudicada alguma questão, esta não pode ser conhecida pelo Supremo Tribunal Administrativo ao abrigo do n.º 2 do art. 715.º do CPC se o tribunal a quo não fixou a factualidade pertinente para o conhecimento da mesma.

\*\*\*

## 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 ordenar a baixa do processo à 1.ª instância, a fim de aí serem apreciados os demais fundamentos da oposição à execução fiscal.

Custas pelo Recorrido.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui e adiante, constituem transcrições.)

<sup>(2)</sup> (Há manifesto lapso da Recorrente na identificação das dívidas exequendas.)

<sup>(3)</sup> (Contra outras execuções fiscais, subentende-se.)

<sup>(4)</sup> (Referimo-nos ao acórdão de 18 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 724/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/5351763a34d8524b80257991004c70b4?OpenDocument>.)

(<sup>5</sup>) (Diz o art. 715.º, n.º 2, do CPC: «Se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários».)

(<sup>6</sup>) (Nos termos do art. 26.º, n.º 1, alínea b), do ETAF: «Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: [...] b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito; [...]».)

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Insolvência. Prosseguimento da execução fiscal. Responsável subsidiário.*

### Sumário:

- I — Cessado o processo de recuperação de empresa ou de falência, os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de oito dias ao respectivo órgão da execução fiscal ou ao tribunal tributário (cf. artº 180º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário).*
- II — Esta devolução nos termos do n.º 4, dos processos de execução fiscal que haviam sido avocados, logo que cesse o processo de recuperação ou finde o processo de falência/insolvência, justifica-se precisamente para possibilitar o prosseguimento da execução.*
- III — Se, posteriormente, a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens, as execuções anteriormente instauradas contra o falido ou insolvente ou contra responsáveis subsidiários por dívidas tributárias constituídas antes da falência/insolvência, podem prosseguir para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contratuais por esta assumidas no âmbito do processo de recuperação e sem prejuízo também da prescrição da dívida exequenda (artº 180º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário).*

Processo n.º 877/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Ana Maria Coelho de Oliveira e Outro.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel de 14 de Junho de 2011, que julgou procedente (fls. 116 e segs.) a oposição deduzida por Ana Maria Coelho de Oliveira e Manuel Carlos Pacheco Faustino, por nulidade do despacho de reversão, determinando a extinção da instância executiva em relação aos oponentes e ora recorridos, nos termos do art. 287º, alínea e) do Código de Processo Civil.

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

«A. A Fazenda Pública não se conforma com a douta sentença sob recurso, que declarou a nulidade do despacho de reversão, por não se ter provado que os responsáveis subsidiários tivessem adquirido bens depois da declaração de insolvência da primitiva executada, e extinguiu a execução em relação aos oponentes.

B. Todas as dívidas e todos os processos executivos relativos a essas dívidas exequendas foram instaurados em data anterior à declaração de insolvência da primitiva executada, e no período de gerência de facto dos oponentes.

C. A insolvência foi decretada em 05/09/2008, e encerrada em 04/11/2008, período durante o qual os processos executivos se encontraram suspensos, de acordo com as informações oficiais constantes dos autos (fls. 42 e 44).

D. O processo de insolvência foi encerrado nos termos do art. 230º, do CIRE, por insuficiência da massa falida, com os efeitos do ar.º. 233º. do mesmo Código, não tido sido efectuados quaisquer pagamentos aos credores.

E. A insolvência dos oponentes, não foi requerida nem decretada.

F. Após o encerramento do processo de insolvência sem que os processos executivos que estiveram suspensos tenham obtido qualquer pagamento, devem prosseguir no Serviço de Finanças competente, nos termos do art.º 180º do CPPT.

G. Nos termos dos arts. 153º, e 159º. do CPPT e arts. 23º, e 24º, da LGT, os oponentes, são responsáveis subsidiários pelas dívidas da executada, uma vez que esta não tem bens suficientes para solver a dívida, e aqueles exerceram de facto a gerência no período a que respeitam as dívidas,

H. Só após a reversão efectuada na execução fiscal os oponentes são executados e responsáveis pela dívida, só então podendo o Órgão da execução fiscal diligenciar na cobrança desta, com a investigação de bens penhoráveis, caso não seja paga nos termos do art.º 23º, n.º 5 da LGT.

I. Nesta conformidade, tendo a douta sentença feito errada interpretação e aplicação das normas vigentes aos factos, concretos em causa nos presentes autos, nomeadamente as disposições do art.º 159º do CPPT, e 23º, e 24º, da LGT, deverá a mesma ser anulada e proferido acórdão que considere o despacho de reversão válido e ordene o prosseguimento dos autos de execução contra os oponentes.»

II- Os recorridos apresentaram contra-alegações, pugnando pela manutenção do decidido e pelo não provimento do recurso.

III- O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo revogar-se o decidido para que se conheça do fundamento de oposição invocado por referência ao art. 24º, n.º 1, alínea a) da Lei Geral Tributária.

IV – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V- Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

1º - Os ora Oponentes foram citados como executados por reversão em 29 de Outubro de 2009, no âmbito do processo de execução fiscal n.º018948-2004/01025414 e apensos, que tinham sido instaurados contra a sociedade Oliveira & Faustino Confecções, Lda, por dívidas relativas a IVA, IRC e Coimas dos exercícios de 2004 a 2008, no valor global de 95.188,02 euros.

2.º - A executada originária foi declarada insolvente por sentença proferida em 5 de Setembro de 2008 no processo n.º 3039/08.4TBPRD do 3.º Juízo Cível da Comarca de Paredes.

3.º - O processo de insolvência foi encerrado em 4 de Novembro de 2008 por insuficiência de bens da massa insolvente.

4.º - Desconhece-se se os processos de execução fiscal foram avocados ou remetidos para apenação ao processo de insolvência.

5.º - Não foram apreendidos quaisquer bens dos Oponentes nem da devedora subsidiária.

VI – Do mérito do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida que decidiu que deve ser declarada a nulidade do despacho de reversão, tendo em conta que os oponentes foram citados como executados por reversão depois da declaração de insolvência da executada originária.

A decisão recorrida, se bem conseguimos interpretar o seu alcance, considerou que «a execução reverteu contra os ora Oponentes sem que se tivesse provado que a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários tivessem adquirido bens depois da declaração de insolvência», pelo que «atento o teor do art.180º, n.º 5, do CPPT, o processo de execução fiscal não podia ter prosseguido contra eles».

Prosseguindo neste discurso argumentativo o tribunal a quo concluiu que «não tendo ficado sustada a execução fiscal, os actos processuais executados na sua ulterior tramitação consubstanciam violação do disposto nos números 1, 4 e 5 do art. 180º do CPPT, o que ocasiona a respectiva nulidade e, por via disso, se apresenta como ilegal a reversão que foi feita na execução fiscal contra o ora recorrido».

Para no final concluir que «deve ser declarada a nulidade do despacho de reversão, tendo em conta que os Oponentes foram citados como executados por reversão depois da declaração de insolvência da executada originária» e que «deverá ser extinta a instância executiva em relação aos Oponentes, nos termos do art.287º, alínea e), do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no art.2º, alínea e), do CPPT, por impossibilidade superveniente da lide».

Contra o assim decidido insurge-se o recorrente alegando não existir qualquer nulidade, ou ilegalidade de após o encerramento do processo de insolvência, no facto de a Administração Tributária, diligenciar no prosseguimento do processo de execução fiscal, com reversão contra os responsáveis subsidiários com vista à arrecadação das dívidas de tributos, constituídas e não pagas, durante a gerência dos revertidos, e que não obtiveram qualquer pagamento na insolvência por insuficiência de bens da primitiva executada.

E isto porque após o encerramento do processo de insolvência sem que os processos executivos que estiveram suspensos tenham obtido qualquer pagamento, devem prosseguir no Serviço de Finanças competente, nos termos do art.º 180º do Código de Procedimento e Processo Tributário e, nos termos dos art.º 153º, e 159º. do CPPT e arts. 23º, e 24º, da LGT, os oponentes, são responsáveis subsidiários pelas dívidas da executada, uma vez que esta não tem bens suficientes para solver a dívida, e aqueles exerceram de facto a gerência no período a que respeitam as dívidas.

No caso subjudice está em causa a legalidade do despacho de reversão, tendo em conta que os oponentes foram citados como executados por reversão depois da declaração de insolvência da executada originária.

Vejam os.

Diz-se no art. 159º do Código de Procedimento e Processo Tributário que o caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários.

Esta reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário só poderá ocorrer se houver razões para concluir pela inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, à face dos valores indicados no auto de penhora ou outros de que o órgão da execução fiscal dispuser (arts. 23.º, n.º 2, da L.G.T. e 153.º, n.º 2, do C.P.P.T.)<sup>(1)</sup>

Na interpretação da questão decidenda há-de conjugar-se este normativo, com os dispostos no art. 180º, n.ºs. 1 a 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Resulta do artº 180º do Código de Procedimento e Processo Tributário o seguinte:

1 - Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2 - O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 - Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.

4 - Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de oito dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.

5 - Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 - O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.

O preceito permite, pois, a instauração de novos processos de execução fiscal depois do despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou da declaração de falência, mas manda também a sua sustação logo após a sua instauração.

Por outro lado estabelece-se uma excepção para os créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução (nº 6 do art. 180º).

Trata-se, como explica Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6ª edição, vol. III, pag. 323, de um regime especial para os processos de execução fiscal, porquanto no art. 88º, n.º 1 do CIRE determina-se a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta-se à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência.

Constitui, aliás, jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal o entendimento de que só na hipótese da execução ser relativa a créditos vencidos após a declaração de falência se encontra legitimado o respectivo prosseguimento até à sua extinção (cfr. neste sentido acórdãos de 02.03.2011, recurso 137/11, de 31.01.2008, recurso 887/07, de 15-11-06, recurso 625/06, e de 29-11-06 recurso n.º 603/06).

A este propósito escreveu-se o seguinte no Acórdão 887/07: «Assim, é possível legalmente a instauração da execução fiscal, após a declaração de falência, mas para imediata sustação e avocação pelo Tribunal Judicial e apensação àquele processo - artigos 180.º, n.º 1 e 2, do CPPT e 154.º, n.º 3 do CPREF, ou, tratando-se de créditos vencidos, após a declaração de falência, prosseguindo a execução mas apenas se forem penhorados bens ali não apreendidos».

No caso subjudice resulta do probatório que a executada originária foi declarada insolvente por sentença proferida em 5 de Setembro de 2008 no processo n.º 3039/08.4TBPRD do 3.º Juízo Cível da Comarca de Paredes e que o processo de insolvência foi encerrado em 4 de Novembro de 2008 por insuficiência de bens da massa insolvente.

Sendo que os oponentes foram citados como executados por reversão em 29 de Outubro de 2009, ou seja depois de findo o processo de insolvência e para pagamento de créditos vencidos antes da declaração de falência.

Neste caso a situação é diferente, pois o que está em causa é saber se, depois de findo o processo de insolvência podem prosseguir as execuções anteriormente instauradas contra o falido ou insolvente ou contra responsáveis subsidiários por dívidas tributárias constituídas antes da falência/insolvência.

Afigura-se-nos desde logo que a declaração de insolvência da sociedade originária devedora, não implica a extinção das dívidas que se tenham constituído anteriormente. Assim, nada obsta a que, findo o processo de insolvência, a Administração Fiscal faça prosseguir a execução onde aqueles dívidas estavam a ser cobradas contra os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que respondam subsidiariamente pelas mesmas nos termos do art.23º n.º 2 da Lei Geral Tributária (cf. neste sentido, mas no âmbito do CPT, o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 12.03.2002, recurso 1975/02, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

Trata-se aliás de situação que, como explica Jorge Lopes de Sousa, ob. citada, pag. 324, terá cobertura na previsão do art. 180º, n.º 5, do Código de Procedimento e Processo Tributário, disposição que prevê que o processo de execução fiscal prossiga para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura.

Com efeito, se bem se entende que os processos de execução não prossigam enquanto se encontra pendente o processo de falência /insolvência – por na pendência do processo de recuperação da empresa ou de falência ou insolvência, terem de ser centralizadas no respectivo juiz todas as decisões relativas às dívidas e créditos a ele atinentes, e por poder, no decurso daqueles processos, haver alteração do montante dos créditos a cobrar, na sequência de acordo nesse sentido <sup>(2)</sup> - essas razões deixam de se verificar, findo que seja o processo de falência /insolvência.

Assim, cessado o processo de recuperação de empresa ou de falência, os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de oito dias ao respectivo órgão da execução fiscal ou ao tribunal tributário (cf. artº 180º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Esta devolução nos termos do n.º 4, dos processos de execução fiscal que haviam sido avocados, logo que cesse o processo de recuperação ou finde o processo de falência/insolvência, justifica-se precisamente para possibilitar o prosseguimento da execução.

O que acontecerá para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, se, posteriormente, a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens, e sem prejuízo das obrigações contratuais por esta assumidas no âmbito do processo de recuperação e, também, sem prejuízo da prescrição da dívida exequenda (artº 180º n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário) <sup>(3)</sup> <sup>(4)</sup>

Ponto é que se demonstre que a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários adquiriram bens posteriormente à declaração de insolvência

Assim, no caso, para que se verificassem os requisitos e pressupostos legais da reversão, tornar-se-ia necessário que se alegasse e provasse que, por um lado, havia fundadas razões para concluir pela inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, à face dos valores ainda em dívida (arts. 23º, nº2 da Lei Geral Tributária e 153º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário), e por outro lado – o que não foi feito – que os responsáveis subsidiários adquiriram bens posteriormente à declaração de insolvência.

Ora, no caso subjudice, como se salienta na decisão recorrida (fls. 122), a execução reverteu contra os oponentes «sem que se tivesse provado que a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários tivessem adquirido bens depois da declaração de insolvência».

Daí que não mereça censura a decisão recorrida ao concluir que, atento o teor do artº 180º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário o processo de execução fiscal não podia ter prosseguido contra os oponentes.

Mas, se assim é em relação ao fundamento de oposição decorrente da não verificação dos pressupostos legais da reversão, já o mesmo não se dirá em relação ao segmento decisório da sentença impugnada em que se conclui que deverá ser extinta a instância executiva, nos termos do art. 287º, alínea e) do Código de Processo Civil, «por inutilidade superveniente da lide»

Com efeito a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida.

Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar - além, por impossibilidade, de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio <sup>(5)</sup>.

A impossibilidade ou inutilidade da lide tem portanto como consequência a extinção da instância sem apreciação do mérito da causa. Não é esse seguramente a hipótese em análise nos presentes autos.

O facto de se ter julgado ilegal a reversão efectuada na execução fiscal contra os recorridos, por não verificação dos respectivos pressupostos legais, em nada colide com a utilidade da lide, constituindo até apreciação do mérito da causa, levando à procedência do fundamento de oposição invocado e, subseqüentemente, à extinção da execução em relação aos oponentes.

Daí que a sentença recorrida, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, não possa ser, nesta parte, confirmada.

VI. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública, confirmando a sentença recorrida na parte em que julga procedente a oposição com a fundamentação acima aduzida, declarando-se extinta a execução em relação aos oponentes e ora recorridos.

Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. III, pag. 109.

(<sup>2</sup>) Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª ed., vol. III, pags. 325-326.

(<sup>3</sup>) Cf., também de acordo com esta interpretação, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, pag. 438 e João António Valente Torrão, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, pag. 736.

(<sup>4</sup>) Trata-se, aliás, de solução legislativa inspirada na que foi acolhida pelos antigos CPCI (art. 167º) e CPT (art. 264º).

(<sup>5</sup>) Cf. José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol 1, pág. 512.

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Protecção jurídica-apoio judiciário. Deferimento tácito. Indeferimento expresso. Taxa de justiça inicial.*

### Sumário:

- I — Se a sentença se pronuncia e decide questão que o Tribunal foi chamado a resolver, então, independentemente de eventual erro de julgamento do decidido, não se verifica nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.*
- II — Perante revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede de oposição (processo onde o oponente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de concessão de apoio judiciário) aqui apenas se impunha notificá-lo para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do artigo 24.º — cfr. também o disposto no n.º 4 do artigo 29.º, ambos da Lei n.º 34/2004, de 29/7.*

Processo n.º 936/11-30.

Recorrente: Paulo Jorge Marques de Queirós Salcedas da Cunha.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### 1-RELATÓRIO

Paulo Jorge Marques de Queirós Salcedas da Cunha, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo Mmo. Juiz do TAF do Porto no processo de oposição por aquele deduzida contra a execução fiscal n.º 3352200401001060 do Serviço de Finanças Porto 1, julgou procedente a excepção dilatória inominada consubstanciada no não pagamento da taxa de justiça inicial e, em consequência, absolveu da instância a Fazenda Pública.

O recorrente termina as alegações formulando as **conclusões seguintes**:

1ª. O oponente requereu a concessão do benefício de apoio judiciário ao Instituto de Segurança Social do Porto, IP, Centro Distrital do Porto (ISS, IP), em 14 de Janeiro de 2009.

2ª. Por ofício registado de 28.04.2009, foi notificado do douto despacho, de 12 de Março de 2009, que determina a junção aos autos do comprovativo do pagamento de taxa de justiça inicial.

3ª. Em 11 de Maio de 2009, o recorrente invoca - nos termos e para os efeitos do disposto no art. 25º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 34/2004, de 29.07 - perante o Tribunal, a formação de deferimento tácito do pedido de concessão de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social, IP.

4ª. Sobre este requerimento não recaiu nenhum despacho.

5ª. Só pelo ofício datado de 20 de Setembro de 2010 - mais de 1 ano volvido - o recorrente volta a ser notificado pelo Tribunal, desta vez para lhe comunicar o despacho de 14 de Setembro de 2010, que novamente ordena o pagamento da taxa de justiça inicial *atento o indeferimento do pedido de apoio judiciário*.

6ª. Com o sobredito despacho o recorrente é notificado do ofício n.º 132264, de 1 de Julho de 2010, do ISS, IP.

7ª. Com data de 24 de Setembro de 2010 - dentro do prazo legal, portanto -, o recorrente arguiu a nulidade (art. 16º) decorrente da falta de resposta ao seu requerimento de 11 de Maio de 2009.

8ª. Com excepção da douta pronúncia do Il. M.M.P, a que respondeu, o recorrente não voltou a ser notificado senão do despacho final, que pôs termo ao processo.

9ª. Ocorre, por conseguinte, omissão de pronúncia do Tribunal relativamente ao requerimento do recorrente, de 11 de Maio de 2009, em contravenção ao disposto no art. 125º, n.º 1, CPPT, omissão geradora de nulidade do despacho que põe fim ao processo.

Com efeito,

10ª. Diz a douta sentença que o impetrante (recorrente) não só não pagou a taxa quando do primeiro convite como recalcitrou quando novamente convidado, na sequência da junção aos autos de alegado despacho revogatório da Segurança Social (ISS, IP).

11ª. A verdade é que, de convite em convite para pagar a taxa de justiça, o Tribunal não chegou a pronunciar-se, nunca, sobre o pedido que o recorrente lhe dirigiu, em 11 de Maio de 2009, de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário.

12ª. E também nada disse - nova omissão de pronúncia - relativamente ao requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao ora recorrente.

13ª. Dois requerimentos, dois silêncios.

14ª. Não é verdadeira pronúncia sobre a questão a mera alusão feita, no despacho final, à questão do deferimento tácito invocado pelo oponente. Aí se diz, tão-somente, que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu. Lembra-se até, a propósito, o Acórdão TCAN, de 15.11.2007, rec. 00845/06.8BEPRT.

15ª. Há verdadeira omissão de pronúncia porque o M.mo Juiz a quo faz uma menção ao efeito jurídico decorrente da revogação administrativa do deferimento tácito - questão lateral e diversa, levada ao processo motu próprio -, mas não ataca a verdadeira questão levantada pelo recorrente.

16ª. O que o recorrente disse, e manteve na pronúncia efectuada na sequência da douta promoção do Senhor Procurador da República, é que uma vez devolvida a questão do deferimento tácito, em devido tempo, ao Tribunal, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair.

17ª. Sobre esta questão concreta, nada. Nem antes do despacho que pôs fim ao processo, nem no próprio despacho.

18ª. Caso se entenda que não há verdadeira omissão de pronúncia, e que ao menos no despacho final se conhece da invocada nulidade, então haverá, pelo menos, erro de julgamento.

19ª. Isto porque efectivamente houve deferimento tácito da pretensão do oponente e o ISS, IP já não o podia revogar.

20ª. O acto do ISS, IP é nulo, por usurpação de poder judicial - cfr. art. 133º, n.º 2, alínea a), do Código do Procedimento Administrativo.

21ª. Com efeito, estando a questão da formação do deferimento tácito devolvida ao Tribunal - e a lei permite-o, excepcionalmente, neste caso (cfr. art. 25º da Lei n.º 34/2004) - cessa no ISS, IP o poder de praticar validamente qualquer acto susceptível de interferir na definição jurídica de uma matéria que está sob apreciação jurisdicional.

22ª. É intenção da lei, na norma legal vinda de referir, que o Tribunal aprecie, por si mesmo, a questão do deferimento tácito, justamente para evitar demoras abusivas dos serviços do Estado e para não criar uma relação de dependência ou subalternidade do poder judicial relativamente ao poder executivo, e (não temos dúvidas) como garantia de um efectivo acesso ao direito e aos tribunais.

23ª. Assim, se o Tribunal podia conhecer a questão, e se a deveria ter conhecido em sentido favorável ao aqui recorrente, então errou quando decidiu (suposto que não omitiu a respeito, o que não concedemos) em sentido negativo por causa de um acto posterior do ISS, IP... absolutamente irrelevante porque praticado mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão em Tribunal.



24ª. No limite, o entendimento seguido pelo Tribunal recorrido levar-nos-ia a este absurdo: o Tribunal julgava o pedido deferido tacitamente (pois tinha poderes para isso); passado mais de 1 ano a Segurança Social revogava o acto, e o Tribunal teria de acatar esse entendimento administrativo, de sentido contrário a prévia pronúncia judicial que, além de pretérita, estaria coberta pelo caso julgado.

25ª. Por este exemplo, com valor heurístico para o caso vertente, talvez se entenda melhor o raciocínio do recorrente quando afirma a nulidade do acto revogatório com fundamento na usurpação de poder judicial, pelo menos a partir do momento em que a questão é devolvida ao Tribunal e entra nos seus poderes de cognição.

26ª. No caso dos presentes autos, é inegável que a pronúncia administrativa ocorre mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão no tribunal recorrido.

27ª. Não é só a prevalência das decisões judiciais que está aqui em causa. É também o seu prestígio: mal fora que o Tribunal tivesse decidido no sentido do deferimento e viesse, mais de 1 ano volvido, a Segurança Social revogar o acto tácito, contra o judicialmente decidido. Esse acto a lei comina-o com a nulidade - 133º, n.º 2, alínea a) do CPA (usurpação de poder).

28ª. Em resumo, o deferimento tácito implica o deferimento do pedido de apoio judiciário, sendo irrelevantes as pronúncias ulteriores, qualquer que seja o seu sentido, modificativo ou extintivo - cfr. a boa jurisprudência plasmada no Ac. TRL, de 12.06.2007, proferido no processo n.º 428/2007-1, perfeitamente transportável, sem engulhos, para a jurisdição administrativa, por ser idêntica a questão nele tratada. Neste recurso jurisdicional, tal como no caso do acórdão da Relação de Lisboa, o recorrente invocou a formação do deferimento tácito muito antes do momento em que poderia eventualmente impugnar graciosamente ou contenciosamente o acto denegatório/revogatório da sua pretensão deduzida perante os serviços da Administração Pública.

29ª. A decisão recorrida, salvo melhor opinião, viola o n.º 1 e n.º 2 do art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, o art. 133º, n.º 2, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo - na medida em que a revogação, em sede administrativa é nula -, e viola, principalmente, o invocado art. 288º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi art. 2º do CPPT.

Termina pedindo que deverá a douda sentença ser declarada nula por, omissão de pronúncia ou, quando assim não se entenda, que a mesma seja revogada, com fundamento em erro de direito, e seja ordenado que os autos prossigam os trâmites normais, com apoio judiciário, na modalidade de dispensa da taxa de justiça e demais encargos do processo.

**A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.**

**O MP não emitiu parecer.**

**Corridos os Vistos legais, cabe decidir.**

## **2- FUNDAMENTAÇÃO**

A sentença recorrida fixou a factualidade seguinte, que teve como relevante para a apreciação da excepção suscitada:

a) Em 20.01.2009, foi pelo ora oponente, PAULO JORGE MARQUES DE QUEIRÓS SALCEDAS DA CUNHA deduzida a presente Oposição judicial contra o processo executivo n.º3352200401001060 e Aps., instaurado originariamente contra a sociedade “Ourivesaria Santa Clara, Lda.” e contra ele revertido para cobrança coerciva de dívida tributária emergente de IVA no valor global de € 21.703,90, a correr termos no Serviço de Finanças de Porto I (cfr. informações oficiais a fls. 47 e 48 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

b) O ora oponente juntou, a fls. 9 a 11, o documento comprovativo do pedido de protecção jurídica, na modalidade de dispensa de Taxa de Justiça e demais encargos relativos à presente Oposição;

c) Conforme informação e despacho de fls. 72 a 75 dos presentes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, foi indeferido o pedido de protecção jurídica apresentado pelo Oponente;

d) Pelos despachos de fls. 49 e 76, foi o impetrante *expressamente* convidado a juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do apoio judiciário pelo mesmo requerido;

e) O oponente foi notificado dos despachos de fls. 49 e 76 pelos ofícios datados de 28.04.2009 e de 20.09.2010, remetidos via postal sob registo (cfr. fls. 50 e 77, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

## **3- Do DIREITO:**

Com base nesta factualidade, a sentença absolveu da instância a Fazenda Pública, por considerar procedente a excepção dilatória inominada que havia sido suscitada pelo MP, emergente da falta de pagamento da taxa de justiça inicial ou da junção aos autos do comprovativo da concessão do apoio judiciário requerido pelo oponente.

Para tanto, a decisão recorrida considera o seguinte:

**Suscitou o IMMP a excepção dilatória inominada por falta de pagamento da taxa de justiça inicial.**

Nos termos do artigo 467º n.º3 do Código de Processo Civil (CPC), “*o autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do benefício do apoio judiciário, na modalidade de dispensa total ou parcial do mesmo*”.

Impendendo sobre o impetrante a obrigação de proceder à junção, aquando da interposição da presente Oposição, do comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão de apoio judiciário requerido, não o tendo feito, foi aquele expressamente convidado para o efeito.

Todavia, o impetrante não só não o fez aquando do primeiro convite feito pelo Tribunal, como, reiterou a postura quando, após ter sido junta aos autos a decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário em causa, foi novamente convidado para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial.

O oponente justificou a sua inércia, invocando para o efeito o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica apresentado perante a Segurança Social.

Como é pacífico e vem sendo doutrinal e jurisprudencialmente defendido, como bem refere o Digno Magistrado do Ministério Público, no seu douto parecer, o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente (neste sentido vide entre outros, o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15.11.2007, proferido no rec. 00845/06.8BEPRT).

O que efectivamente ocorreu “*in casu*”, pelo que sobre o interessado, recaía a obrigação de dar cumprimento ao, então, ordenado pelo Tribunal, por duas vezes, no que concerne ao pagamento da taxa de justiça inicial.

Acresce que, não tendo o Oponente impugnado judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de protecção jurídica, nos termos do artigo 27º da Lei n.º34/2004, de 29 de Julho, na redacção vigente à data, não pode, agora, em sede de Oposição pretender ver apreciado tal acto, uma vez que não é a Oposição o meio processual idóneo para obter tal desiderato.

Como resulta dos autos, o oponente não procedeu ao pagamento da taxa de justiça inicial, nem mesmo quando notificado do douto parecer do IMMP, revelando total desinteresse pelo decurso do processo.

DECIDINDO NESTE STA:

Previamente diremos que seguiremos de perto o acórdão de 08/02/2012 tirado no recurso 937/11-30 onde se discutiam as mesmas questões de direito e no qual o ora relator interveio como 1º Adjunto.

Discordando, o recorrente começa (nas Conclusões 1ª a 17ª) por alegar a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, dado que apesar de ter invocado (no requerimento de 11/5/2009) a formação de acto tácito de deferimento do pedido de concessão de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social. IP., nenhum despacho recaiu sobre tal questão [sendo que quando pelo ofício de 20/9/2010 voltou a ser notificado (conforme despacho de 14/9/2010) para o pagamento da taxa de justiça inicial, dado o indeferimento do pedido de apoio judiciário, de novo suscitou (por requerimento de 24/9/2010), a falta de resposta ao anterior requerimento de 11/5/2009) mas não voltou a ser notificado senão do despacho final, que pôs termo ao processo].

Por isso, no entendimento do recorrente, o Tribunal não chegou a pronunciar-se sobre o pedido constante do requerimento de 11/5/2009 (de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário), nem igualmente se pronunciou sobre o requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao recorrente, sendo que não é verdadeira pronúncia sobre a questão a mera alusão feita, no despacho final, à questão do deferimento tácito invocado, pois que aí se diz apenas que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu.

Daí que se verifique verdadeira omissão de pronúncia porque a decisão recorrida, embora aluda ao efeito jurídico decorrente da revogação administrativa do deferimento tácito, não ataca a verdadeira questão suscitada pelo recorrente: é que uma vez devolvida a questão do deferimento tácito, em devido tempo, ao Tribunal, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair.

Nas Conclusões 18ª a 29ª o recorrente alega, ainda, que, caso não proceda esta alegação de omissão de pronúncia, a decisão sofre de erro de julgamento, dado que, tendo havido deferimento tácito da pretensão do oponente, o ISS, IP., já não o podia revogar, sendo esse acto de revogação nulo, por usurpação de poder judicial - art. 133º, n.º 2, alínea a), do CPA.

É que, estando a questão da formação do deferimento tácito devolvida ao Tribunal - e a lei permite-o, excepcionalmente, neste caso (cfr. art. 25º da Lei n.º 34/2004) - cessa no ISS, IP., o poder de praticar validamente qualquer acto susceptível de interferir na definição jurídica de uma matéria que está sob apreciação jurisdicional.

E se o Tribunal podia conhecer a questão, e se a deveria ter conhecido em sentido favorável ao recorrente, então errou quando decidiu em sentido negativo por causa de um acto posterior do ISS, IP.,

absolutamente irrelevante porque praticado mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão em Tribunal.

Daí a violação do disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 25º da Lei 34/2004, de 29/7, na alínea a) do n.º 2 do art. 133º do CPA e na alínea e) do art. 288º do CPC, ex vi do art. 2º do CPPT.

As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorre a invocada nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, e, caso assim não se entenda, se ocorre o também apontado erro de julgamento.

Vejam os.

Diga-se, antes de mais, que não estamos, no caso, perante uma impugnação deduzida contra o “despacho de indeferimento de apoio judiciário”, pelo que não se coloca a questão da admissibilidade do recurso da presente decisão judicial. (1)

Assim:

**Quanto à nulidade por omissão de pronúncia (Conclusões 1ª a 17ª).**

Prevista no n.º 1 do 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 do CPC, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

No caso, o recorrente substancia a nulidade por omissão de pronúncia no entendimento de que a decisão não se pronunciou, nem sobre o pedido que anteriormente formulara, no sentido de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário, nem sobre o requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao recorrente.

Sendo que não é verdadeira pronúncia sobre tais questões a afirmação de que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu.

Mas, a nosso ver e salvo o devido respeito, não pode ser acolhida a arguição da nulidade em questão.

Esta nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, só existe 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, 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 (cfr. citado n.º 2 do art. 660º do CPC).

Ora, no caso dos autos, a decisão recorrida logo no respectivo Relatório exara o seguinte:

*«Notificado o Oponente para juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do apoio judiciário requerido, aquele limitou-se a invocar o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica que apresentara junto da entidade competente.*

*Oficiado o Instituto de Segurança Social, I.P. para vir aos autos esclarecer o sentido da decisão que recaiu sobre o pedido de protecção jurídica apresentado pelo Oponente, veio informar, a fls. 51 a 54, ter sido aquele indeferido, juntando documento comprovativo, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.*

*Notificado o Oponente, com cópia de fls. 72 a 75, para, em dez dias, vir aos autos juntar o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, sob cominação legal, aquele reiterou a invocação do deferimento tácito do pedido de protecção jurídica que formulara perante o ISS, IP. (...)*»

E já em sede de fundamentação de direito, exara:

E, na alegação de direito, supra destacada, a sentença destaca a inércia do ora recorrente consistente em não ter impugnado judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de protecção jurídica, nos termos do artigo 27º da Lei nº34/2004, de 29 de Julho, vigente à data, e afirma a impossibilidade de o poder fazer agora em sede de Oposição por não ser o meio processual idóneo para obter tal desiderato.

Daqui resulta, pois, a nosso ver, que a decisão recorrida apreciou concretamente a questão que fora suscitada pelo recorrente, decidindo-a no sentido de que «o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente» e que, consequentemente, resultando da factualidade provada nos autos a falta do pagamento da taxa de justiça inicial, tal implica a procedência da excepção dilatória inominada suscitada e a absolvição da Fazenda Pública da presente instância.

Ou seja, em face da alegação do recorrente (de que, tendo sido devolvida ao Tribunal a questão do deferimento tácito, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair), a decisão recorrida considerou, por um lado, que tal acto (tácito) de deferimento pode ser revogado por acto expresso de indeferimento, por parte da entidade administrativa competente e que, no caso, tal sucedeu e, por outro lado, que não tendo sido impugnada judicialmente a decisão de indeferimento (expresso) do pedido de protecção jurídica, não pode, nesta sede de oposição à execução fiscal, o oponente pretender ver apreciado esse acto, por a oposição não ser o meio processual idóneo para obter tal desiderato.

E esta pronúncia, nos termos que ficaram expressos, tem-se como suficiente e legal para efeitos das exigências decorrentes da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

Independentemente, portanto, da bondade do assim decidido (questão que se subsume já a eventual erro de julgamento e não à nulidade por omissão de pronúncia) improcede, pelo exposto, a nulidade invocada.

**Quanto à questão do invocado erro de julgamento (Conclusões 18ª a 29ª).**

Como se disse, o recorrente entende que, por ter havido deferimento tácito, o ISS, IP., já não podia indeferir expressamente o pedido de apoio judiciário, sendo o acto de revogação (do acto tácito) nulo, por usurpação de poder judicial - art. 133º, n.º 2, alínea a), do CPA.

Vejam os.

Dispõe o art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29/7:

«1 - O prazo para a conclusão do procedimento administrativo e decisão sobre o pedido de protecção jurídica é de 30 dias (...).

2 - Decorrido o prazo referido no número anterior sem que tenha sido proferida uma decisão, considera-se tacitamente deferido e concedido o pedido de protecção jurídica.

3 - No caso previsto no número anterior é suficiente a menção em tribunal da formação do acto tácito (...)

Confrontando o disposto neste normativo com o regime previsto no CPA para os actos tácitos, decorre, desde logo, uma especialidade face ao regime regra constante deste último compêndio: este fixa, como regime regra, o prazo de 90 dias para prolação de decisão do procedimento administrativo e para a consequente presunção do deferimento (n.º 2 do art. 108º do CPA) ou do indeferimento (art. 109º do CPA) tácito, caso não tenha sido proferida decisão naquele prazo.

Mas, para além desta especialidade quanto ao prazo em que se pode formar o deferimento tácito relativamente ao pedido de apoio judiciário, nenhum outro regime especial resulta da Lei n.º 34/2004 que, nesta matéria, afaste as demais regras previstas no CPA. Nomeadamente as que prevêem a possibilidade de prolação de acto expresso de indeferimento por parte da entidade administrativa sobre a pretensão formulada pelo interessado, revogando o deferimento tácito (cfr. arts. 135º, 136º, 138º, 139º, 140º, 141º, 142º, 143º, 144º, 145º todos do CPA), aplicáveis por força do disposto no art. 37º da Lei n.º 34/04.

Como apontam Mário Esteves de Oliveira et alínea (Código do Procedimento Administrativo, Anotado, Vol. I, Almedina, 1993, comentário X ao art. 108º, p. 556) o interessado pode «exigir do órgão requerido - e de terceiros - o respeito pelo acto tácito praticado ou produzido, ou seja, os efeitos jurídicos consequentes dessa aprovação ou autorização: (...) Por outro lado, se o órgão requerido quiser indeferir a pretensão formulada, depois de decorrido o prazo do n.º 2, tal acto é uma revogação de um anterior acto (tácito) constitutivo - pelo menos, nos casos de procedimentos particulares -, só podendo, portanto, ocorrer com fundamento em ilegalidade e dentro do prazo previsto por lei para o efeito.»

Volvendo aos autos, foi isso precisamente que sucedeu: o ISS, IP., procedeu à revogação expressa da pretensão (pedido de protecção jurídica) que o recorrente havia formulado.

Ora, a revogação de actos administrativos é, aliás, permitida nos termos dos arts. 140º e 141º do CPA, sendo que mesmo os actos revogatórios de actos constitutivos de direitos são válidos, desde que proferidos dentro do prazo de um ano e com fundamento em ilegalidade, acrescentando, ainda, no caso, que também o disposto no n.º 3 do art. 10º e no art. 26º da Lei 34/2004, apontam para a possibilidade dessa revogação.

Em suma, tendo sido proferido acto expresso de indeferimento do pedido de apoio judiciário, o acto tácito de deferimento deixou de ser invocável, por ter desaparecido da ordem jurídica, subsistindo apenas o acto expresso de indeferimento [daí que seja também irrelevante, para o caso, a questão de saber se chegou, ou não, a formar-se o acto tácito de deferimento (veja-se que na comunicação remetida pelo ISS, IP., de 10/5/2010 – fls. 39 a 41 – se refere que «O prazo de produção do deferimento tácito do pedido ... encontra-se suspenso, nos termos do n.º 3 do art. 1º da Portaria n.º 1085-A/2004, de 31 de Agosto», norma regulamentar que o oponente alega, aliás, ter sido revogada – cfr. requerimento de fls. 47)].

O que, no entanto, não significa que este acto expresso não possa ser ilegal e que, portanto, o acto tácito esteja afastado definitivamente da ordem jurídica.

Todavia, se, por assim o entender, o interessado (no caso o oponente) pretendesse anular este acto de indeferimento expresso, deveria, então, tê-lo impugnado, em sede própria (e não na presente oposição, como bem se diz na decisão recorrida), invocando a respectiva invalidade, nomeadamente, se fosse esse o caso, por ter sido proferido para além do prazo de um ano ou por não se verificar a ilegalidade imputada ao acto revogado.

Daí que, ao contrário do alegado pelo recorrente (cfr. Conclusões 20ª e 21ª) também não possa, neste âmbito, invocar-se vício de nulidade (por usurpação de poder judicial – alínea a) do n.º 2 do art. 133º do CPA) ao acto expresso de indeferimento praticado pelo ISS, IP. Por um lado, a questão da formação do deferimento tácito não estava devolvida ao tribunal e, por outro lado, perante a revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente o anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede da presente oposição (processo onde o recorrente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de

concessão de apoio judiciário – cfr. n.º 2 do art. 24º da Lei n.º 34/2004, de 29/7 e o n.º 3 do art. 467º do CPC) aqui apenas se impunha notificar o recorrente para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do mesmo art. 24º – cfr. também o disposto no n.º 4 do art. 29º da mesma Lei.

Neste contexto e dado que, como vem provado, o recorrente/oponente não pagou, depois de notificado, a taxa de justiça inicial devida e cujo pagamento deveria ter sido efectuado no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário que formulara (cfr. o n.º 3 do art. 24º da citada Lei n.º 34/2004, de 29/7 e o n.º 5 do art. 467º do CPC), a decisão recorrida, ao julgar procedente a excepção dilatória inominada suscitada pelo MP e ao, conseqüentemente, determinar a absolvição da Fazenda Pública da presente instância, à luz do disposto na alínea e) do art. 288º e no n.º 5 do citado art. 467º, ambos do CPC, decidiu de acordo com a lei aplicável e não enferma, portanto, do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa.

Improcedem, pois, todas as Conclusões do recurso.

#### 4- DECISÃO

Nestes termos, acordam os Juizes deste STA em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

---

(<sup>1</sup>) (No sentido de que à luz do disposto nos arts. 28º e 29º da Lei n.º 34/2004, de 29/7 (na redacção originária, ou seja, antes de ter sido aditado, pela Lei n.º 47/07, de 28/8, o actual n.º 5 daquele art. 28º, que estabelece que é irrecurível a decisão proferida pelo tribunal sobre a impugnação do pedido de protecção jurídica, cfr. o ac. deste STA, de 16/4/2008, rec. n.º 01067/07.)

## Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Ineptidão da petição inicial. Nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão. Impossibilidade de convolação, por extemporaneidade da petição.*

### Sumário:

- I — Patenteando-se na sentença contradição entre a decisão e os respectivos fundamentos, ocorre a nulidade da decisão recorrida devendo este Tribunal conhecer em substituição por atenção ao disposto no artigo 715.º n.º 1 do CPC.*
- II — A formulação de um pedido de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de avaliação de um imóvel tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto, o que salva a petição da ineptidão por contradição entre o pedido e causa de pedir; abrindo portas à convolação para a forma de processo apropriada.*
- III — Em regra a convolação é obrigatória para o tribunal que constata o erro na forma do processo ou perante o qual é arguido mas para que se opere não podem ter já decorrido os prazos para propositura da acção que é a própria, o que no caso dos autos sucede e obsta à referida convolação.*

Processo n.º 1092/11-30.

Recorrente: Francisco José Gonçalves.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Francisco José Gonçalves, veio deduzir oposição a execução fiscal contra si instaurada pela Fazenda Pública, processo n.º 2151201001048007 por dívida de IMT do ano de 2007 no montante de € 47.855,60 e acrescido.

O Tribunal de 1ª Instância, indeferiu liminarmente a petição inicial de Oposição Judicial, ao abrigo do disposto no artigo 110º, n.º 1 do CPPT, por julgar procedente a excepção de impropriedade do meio processual utilizado, em consequência do que absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformado recorreu o executado para este STA.

O recurso termina com as seguintes **conclusões**:

1. A douta decisão do Tribunal de 1ª Instância, de que ora se recorre, indeferiu liminarmente a petição inicial de Oposição Judicial, por julgar procedente a excepção de impropriedade do meio processual utilizado, tendo, em consequência, absolvido a Exequente Fazenda Pública da Instância.

2. Apesar desta conclusão, considera a Meritíssima Juiz do Tribunal a quo que a petição inicial é inepta, devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir.

3. Ao julgar, com tais fundamentos, a petição de oposição como inepta nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 98º do CPPT e 193º, n.º 1, 493º n.º 2, 494º alínea b) e 495º do CPC, a douta decisão recorrida violou, por erro de direito, as referidas normas.

4. Não serão relevantes para determinar a nulidade da petição meras deficiências de qualificação jurídica, **designadamente** a errónea qualificação dos factos invocados e a deficiente qualificação do efeito jurídico pretendido, devendo antes ser proferido despacho corrigindo o erro ou convidando as partes a corrigi-lo.

5. In casu, tanto não é inepta a petição que a Meritíssima Juiz do Tribunal a quo entendeu os fundamentos e pretensões do oponente, como é demonstrado na fundamentação, tendo sido alegados fundamentos constitutivos de causa de pedir idónea do processo de execução fiscal e tendo sido formulado o respectivo pedido — não sendo o mesmo manifestamente improcedente — não podia o Tribunal a quo ter decidido radicalmente pela ineptidão da petição inicial.

6. As deficiências que a Meritíssima Juiz aponta à PI são passíveis de aperfeiçoamento, pelo que se impunha um despacho nesse sentido, nomeadamente para esclarecimento ou aclaração da causa de pedir e da formulação do pedido a final.

7. A sentença é ainda nula por oposição entre os fundamentos e a decisão, uma vez que, na parte referente à Decisão, termina concluindo pela procedência da excepção de impropriedade do meio processual utilizado, absolvendo a Fazenda Pública da Instância, quando começa por considerar que a PT é inepta devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir.

São termos em que, sem prescindir do mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso, devendo revogar-se a douta sentença recorrida, substituindo-se a mesma por outra que admita a PT e cite a Exequente para contestar, seguindo-se os ulteriores termos.

Assim, farão V. Exas. JUSTIÇA!

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

I. No caso concreto a ineptidão da petição inicial não radica na ininteligibilidade da indicação do pedido ou da causa de pedir (expressamente decifrados pelo tribunal, cf. fls. 28); antes na contradição entre o pedido formulado de extinção da execução, embora de forma implícita, como consequência jurídica da procedência da oposição) e a causa de pedir invocada, adequadas à impugnação da segunda avaliação de prédio urbano para determinação do valor patrimonial tributário sujeito a incidência do IMI artº 193º nº2 alínea b) CPC; art. 77º n.º 1 CIMI).

2. Sem prescindir

O recorrente não impugna o segundo fundamento determinante da rejeição liminar da oposição à execução, único invocado na parte dispositiva da decisão impropriedade do meio processual utilizado, sem possibilidade de convalidação.

Neste contexto o recurso está condenado ao malogro porque os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso (art. 684º nº4 CPC/art. 2º al. c) CPPT).

**CONCLUSÃO** O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

Foram colhidos os vistos legais.

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

A decisão recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

1. Por ofício de 11/08/2009, foi o ora oponente Notificado do resultado da avaliação do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 18702 da freguesia da Charneca da Caparica (cfr. doc. junto a fls. 7 dos autos);

2. A notificação identificada no ponto anterior ocorreu no dia 27/08/2009 (cfr. doc. junto a fls. 10 dos autos);

3. Em 14/11/2010 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2151201001048007, cuja parte administrativa corre no Serviço de Finanças de Almada 1a, por falta de pagamento de IMT de 2007 no montante de € 47.855,60 e acrescido (cfr. doc. junto a fls. 17 dos autos);

4. Em 27/12/2010, o ora oponente apresentou um requerimento, junto do Serviço de Finanças de Almada 3a, pedindo uma nova avaliação por erro manifesto na primeira (cfr. doc. junto a fls. 11 a 13 dos autos);

5. A presente p.i. deu entrada no Serviço de Finanças em 30/12/2010 (cfr. docs. juntos a fls. 3 dos autos);

### 3- DO DIREITO:

Para indeferir liminarmente a petição considerou o M<sup>o</sup> juiz de 1<sup>a</sup> Instância o seguinte:

Nos termos do disposto no art. 209<sup>o</sup>, n.º 1 do CPPT, uma vez recebido o processo de oposição em Tribunal, deve o juiz proferir despacho liminar de indeferimento quando esta seja deduzida fora de prazo, não tenha sido alegado algum dos fundamentos do art. 204<sup>o</sup> ou seja manifesta a sua improcedência.

Antes de mais, cumpre dizer que a p.i. padece de manifesto vício de ineptidão, situação essa que dar lugar ao seu indeferimento liminar.

Senão vejamos.

Os requisitos das petições iniciais são os consagrados no artigo 467<sup>o</sup> do Código de Processo Civil (doravante CPC), aplicável ex vi art. 2<sup>o</sup>, alínea e) do CPPT.

De entre os requisitos exigíveis temos que é necessária uma exposição dos factos e das razões de direito que servem de fundamento à acção e à formulação do pedido, cominando a lei com a sanção de ineptidão a petição inicial em que, além do mais, falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir (vide artigo 193<sup>o</sup>, n.º 2, alínea a) do CPC). Por sua vez, a ineptidão da p.i. gera a nulidade de todo o processado, nulidade esta que se consubstancia como excepção dilatória de conhecimento officioso e que obsta ao conhecimento da causa (cfr. arts. 193<sup>o</sup>, n.º 1, 493<sup>o</sup>, n.º 2 494<sup>o</sup>, alínea b) e 495<sup>o</sup> todos do CPC). A lei processual tributária considera a presente excepção passível de conhecimento officioso, a todo o tempo, e determina tratar-se de uma nulidade insanável (ex vi art<sup>o</sup> 98<sup>o</sup>, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do CPPT).

O conhecimento da ineptidão da p.i. deve ser conhecido logo após a apresentação desta, originando o seu indeferimento liminar.

Considera-se causa de pedir o facto concreto que serve de fundamento ao efeito jurídico pretendido, não sendo suficiente a indicação vaga ou genérica dos factos em que o autor fundamenta a sua pretensão.

Por outro lado o pedido põe definir-se como o efeito jurídico que o autor pretende com a dedução da pretensão. Assim o pedido deve ser formulado nas conclusões da petição inicial não bastando que este surja acidentalmente referido na parte narrativa da peça processual em questão.

A ineptidão da petição inicial pode apresentar-se de duas formas, a saber:

- Falta absoluta de formulação do pedido ou da causa de pedir;
- Formulação obscura do pedido e/ou da causa de pedir.

O processo de oposição judicial, tem por fundamentos os indicados no art. 204<sup>o</sup> do CPPT. A oposição Judicial visa extinguir o processo executivo instaurado contra o oponente.

No caso da petição inicial em análise e fazendo uma leitura atenta e exaustiva da mesma verificamos que o que a A. apresenta como causa de pedir a existência de vícios num acto de avaliação que foi notificado ao ora oponente, como ele mesmo admite, em 27 de Agosto de 2009.

A legislação tributária organizou os meios processuais de molde a que o contribuinte possa restabelecer a situação jurídica de direito material, sendo dois os principais meios previstos, a saber: a impugnação judicial e a oposição à execução fiscal.

Assim, sendo certo que o processo de oposição à execução visa obter a extinção da execução, a causa de pedir respectiva há-de referir factos concretos que sejam legalmente viáveis com vista à obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos e terá de estar em consonância com o pedido efectuado, o que não ocorre no caso concreto da presente p.i. (Acórdão do STA, in recurso n.º 22350, de 23/09/98).

Concluindo, a presente petição inicial é inepta, devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir, impondo-se assim o seu indeferimento liminar, ao abrigo do disposto nos arts. 98<sup>o</sup>, n.º 1 alínea a e 2 e 110<sup>o</sup> n.º 1 do CPPT, bem como aos arts. 193<sup>o</sup>, n.º 1, 493<sup>o</sup>, n.º 2, 494<sup>o</sup>, alínea b) e 495<sup>o</sup> todos do CPC.

Ainda que não se considerasse a presente p.i. inepta, existiria ainda outra excepção que se verifica no caso concreto dos autos que determinaria também a absolvição da presente instância que seria a da inadequação do meio processual.

De facto, o processo de oposição previsto no art. 204<sup>o</sup> e segs. do CPPT será de utilizar quando se pretende atacar um processo executivo.

No processo de oposição fiscal afere-se da legitimidade e justiça da execução devido à falta de correspondência com a situação material subjacente.

No caso “sub judicie”, basta uma leitura da p.i. para verificarmos que não estarmos perante uma situação enquadrável nas diversas alíneas do art. 204<sup>o</sup> do CPPT.

De facto, lendo a p.i. verifica-se que estamos perante uma situação em que o A. pretende impugnar o acto de avaliação efectuado pela Administração Tributária e que está na origem da liquidação de IMT e que, pelo seu não pagamento, deu origem ao presente processo executivo.

O que o A. pretende é opor-se à decisão que lhe fixou um determinado valor tributário ao imóvel por si adquirido.

Assim, e sem necessidade de mais considerações, a presente Oposição judicial deve ser liminarmente rejeitada.

#### **DA POSSIBILIDADE DE CONVOLAÇÃO**

Atento o que se acaba de concluir e em face do preceituado no artigo 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (doravante LGT) e do artigo 98º, n.º 4 do CPPT, importa averiguar da possibilidade de convalidação dos presentes autos.

O erro na forma de processo afere-se, como acima se verificou, pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do Tribunal com o recurso à acção; por outro lado, o pedido constitui vinculação temática para o Tribunal, pois é dentro dele que o Tribunal se move [ex vi art. 668º, n.º 1 do Código de Processo Civil (doravante CPC)].

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se pretende alcançar (vide art. 498º, n.º 3 do CPC).

Ora, a A. fundamenta toda a sua petição em factos que constituem fundamento de impugnação judicial do acto que fixou o valor tributário ao imóvel.

A causa de pedir é consentânea com uma Impugnação Judicial, como anteriormente afirmamos.

Assim, haveria que convolar o presente processo de oposição judicial num processo de Impugnação judicial.

No entanto, quando estamos perante um acto de fixação do valor patrimonial dum imóvel, determina o art. 77º do CIMI para que possa ocorrer uma impugnação judicial onde se pretenda colocar em causa o valor patrimonial atribuído a um imóvel é necessário que tenha sido requerida uma segunda avaliação do mesmo, que deverá ser pedida no prazo de trinta dias sobre a data da notificação da primeira avaliação (art. 76º do CIMI), sendo que o prazo estabelecido seria o de noventa dias, contados da notificação do resultado da segunda avaliação, (art. 102º do CPPT).

Ora, no caso dos autos, o oponente não refere qualquer pedido de segunda avaliação, tendo apresentado agora (cfr. ponto 4 do probatório supra) um pedido à AF para considerar os erros na avaliação.

No entanto, existe um outro facto que obsta à convalidação dos presentes autos.

Nos termos do art. 199º do CPC, as consequências resultantes do erro na forma de processo poderão divergir, consoante se possam ou não aproveitar os actos já praticados, tendo em vista as garantias do réu: se da errada forma processual resultar diminuição das garantias do réu, deverão anular-se todos os actos posteriores; caso contrário, anular-se-ão apenas os que não possam ser aproveitados, praticando-se os necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida na lei.

No caso em apreço, não se vislumbra tal diminuição de garantias. Contudo, os autos não podem ser aproveitados.

É que, na hipótese de se ordenar o prosseguimento dos autos como processo de Impugnação Judicial, impor-se-ia, desde logo, a rejeição liminar dela, por extemporaneidade.

De facto, o artigo 102º do CPPT determina que este deverá ser deduzido no prazo de 90 dias após a notificação do resultado da segunda avaliação. Ora, como já se referiu acima, não tendo sido requerida uma segunda avaliação não poderá ser impugnado judicialmente o valor patrimonial do imóvel.

Ora, no caso concreto dos presentes autos tendo a notificação ocorrido em 27/08/2009 (cfr. pontos 1 e 2 do probatório) e tendo a presente petição inicial dado entrega no Serviço de Finanças em 30/12/2010 (cfr. ponto 5 do probatório), há muito que se encontra precludido o prazo de interposição da Impugnação judicial.

Nem se diga que um eventual pedido de informação verbal efectuado junto do Serviço de Finanças possa ter a virtualidade de estender qualquer prazo de impugnação judicial.

Assim, ordenar-se a convalidação dos presentes autos numa Impugnação Judicial seria praticar um acto inútil, a que o Tribunal deve obstar conforme determina o artigo 137º do CPC.

#### **DECISÃO**

Face ao exposto, o Tribunal Indefere Liminarmente a presente petição inicial de Oposição Judicial, ao abrigo do disposto no artigo 110º, n.º 1 do CPPT, por se julgar procedente a excepção de impropriedade do meio processual utilizado, em consequência do que absolve a Fazenda Pública da instância.

#### **DECIDINDO NESTE STA**

São as conclusões de recurso que delimitam o objecto do mesmo.

Impõe-se começar por verificar da invocada nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão, com o fundamento de que uma vez que, na parte referente à “Decisão”, termina concluindo pela procedência da excepção de impropriedade do meio processual utilizado e absolvendo



a Fazenda Pública da Instância, quando começa por considerar que a PT é inepta devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir.

Afigura-se-nos que ocorre de facto a apontada nulidade.

O Vício invocado ocorre quando há uma manifesta contradição entre a decisão e os respectivos fundamentos, nos termos do artº 668º n.º 1 alínea c) do CPC, aplicável ex vi do artigo 125º do CPPT.

Este vício afecta a estrutura lógica da sentença, por contradição entre as suas premissas, de facto e de direito, e a conclusão: - os fundamentos invocados pelo juiz não conduziram ao resultado expresso na decisão; conduziram logicamente, isso sim, a resultado oposto. Existe um vício real no raciocínio do julgador, uma real contradição entre os fundamentos e a decisão que se analisa em que a fundamentação aponta num determinado sentido e a decisão segue caminho oposto, ou, pelo menos, direcção diferente (v. Prof. J.A.Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 141).

Importa, por isso, determinar se os fundamentos invocados pelo Mº Juiz «a quo» deveriam logicamente conduzir a um resultado distinto ou oposto ao que foi expresso na sentença.

A esse propósito o **Mº Juiz recorrido entendeu primeiro que** a petição é inepta devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir (fls. 28) impondo-se o seu indeferimento liminar.

**Depois entendeu que ainda que não se considerasse a petição inepta sempre existiria a excepção da inadequação do meio processual utilizado** a determinar a absolvição da (subentende-se que se refere à fazenda Pública) presente instância por impossibilidade de convalidação para impugnação judicial.

**Decidiu depois, indeferir liminarmente a petição de oposição por julgar procedente a excepção de impropriedade do meio processual utilizado** e absolveu a Fazenda Pública da Instância.

Patenteia-se a contradição entre a decisão e os respectivos fundamentos, o que determina a nulidade da decisão recorrida devendo este Tribunal conhecer em substituição por atenção ao disposto no artº 715º n.º 1 do CPC.

E, conhecendo:

Aparentemente existiria ineptidão da petição inicial por contradição entre o pedido formulado de extinção da execução, embora de forma implícita, e a causa de pedir invocada que é adequada à impugnação da 2ª avaliação (a qual não integra qualquer dos fundamentos tipificados no artº 204º do CPPT). A causa de pedir não seria adequada a conseguir alcançar o pedido formulado. E, por isso ocorreria ineptidão da petição inicial.

No entanto, também tem sido afirmado neste STA que a formulação de um pedido de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica desse acto (vide Ac. de 16/04/2008 tirado no recurso 051/08 em que foi Relator J. Lopes de Sousa). Neste aresto afirma-se que “(...)o pedido de extinção da execução fiscal não pode ser só por si, considerado um obstáculo à convalidação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, pois a oposição até funciona, em vários casos, como meio de impugnação de actos de liquidação, quando são invocados fundamentos enquadráveis nas alíneas a), g) e h) do n.º 1 do artº 204º do CPPT, e é esse mesmo pedido de extinção da execução o adequado para atingir a intenção impugnatória do oponente. Por outro lado, se são invocados fundamentos de impugnação judicial, designadamente a imputação de vícios ao acto de liquidação, poderá entrever-se, subjacente ao pedido de extinção da execução, um pedido implícito de eliminação jurídica desse acto, que é adequado ao processo de impugnação.

Por isso, em tais situações, não deverá entender-se que se está perante falta de pedido adequado a processo de impugnação judicial, mas sim perante uma situação em que poderá haver necessidade da sua explicitação, o que não obstará à convalidação, podendo justificar, quando muito, que no processo de impugnação judicial se convide o interessado a esclarecer tal pedido.

E este, decerto, o entendimento que está em sintonia com o princípio da promoção do acesso à justiça, enunciado no art. 7.º do CPTA, nos termos do qual, para efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas, que tem um afloramento genérico, no processo civil, na regra de o juiz poder convidar qualquer das partes a suprir as irregularidades dos articulados e as insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada (art. 508.º, n.ºs 2 e 3, do CPC), e outro no art. 19.º do CPPT, em que se estabelece a regra de que devem ser sanadas ou mandadas suprir quaisquer deficiências ou irregularidades (...).”

Da Impropriedade do Meio Utilizado e Impossibilidade de Convalidação.

Entendemos que muito embora não ocorra trânsito em julgado relativamente à afirmada impropriedade do meio processual utilizado e impossibilidade de convalidação que a sentença recorrida fez, já que nos decidimos pela nulidade da sentença recorrida não pode operar-se a convalidação.

Dispõe o artigo 97.º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando meio usado não for o adequado segundo a lei”, da mesma forma estatuinto o n.º 4 do artigo 99.º do CPPT que “em caso de erro na forma de processo, será este convalidado na forma de processo adequada, nos termos da lei”.

Por outra parte, sempre este STA tem vindo a entender que a convocação deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito (vide, entre outros, o acórdão de 21/06/00, no recurso n.º 24.605).

Ora, na situação em apreço, sendo certo que a oposição à execução fiscal visa, em regra, a extinção do respectivo processo relativamente ao oponente, verifica-se que as causas de pedir constante da PI: (prédio mal avaliado-articulado 10º) e (liquidação de IMT contém erro grave-articulado 13º) são idóneas à finalidade de atacar a liquidação de IMT podendo pois salvar-se a petição pela via da convocação se a mesma se mostrar em tempo não sendo pertinente a questão do aperfeiçoamento suscitada pela recorrente atento o que supra ficou exposto.

Por atenção ao probatório verificamos que a petição deu entrada em 30/12/2010 e consta dos autos a fls. 21 que a citação pessoal ocorreu em 30/11/2010. Assim sendo a petição que deu origem aos presentes autos foi apresentada no último dia do prazo a que se refere o artº 203º n.º 1 alínea a) do CPPT o que significa que não surja qualquer obstáculo à convocação para a forma apropriada que é o processo de impugnação.

#### Da Convolação:

Em regra a convocação é obrigatória para o tribunal que constata o erro na forma do processo ou perante o qual é arguido. A excepção é já não poder operar-se por terem decorrido os prazos para propositura da acção que é a própria.

Na verdade, como salienta Jorge de Sousa (CPPT, Anotado e Comentado, II Vol., 6ª ed., 2011, anotação 10 f) ao art. 98º, pp. 93 e 94) em face dos termos imperativos utilizados no n.º 4 do art. 98º do CPPT («em caso de erro na forma do processo, este será convolado...») e no n.º 3 do art. 97º da LGT («ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei»), «é de concluir, por um lado, que é obrigatória a convocação do processo para a forma adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada) e, por outro, que no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo é de conhecimento officioso.»

No caso dos autos não podendo o recorrente atacar o acto que fixou o valor tributário ao imóvel através de oposição cumpre verificar se em 30/12/2010 quando reagiu apresentando a petição que deu origem aos presentes autos ainda estava em tempo para impugnar tal liquidação. cremos, convictamente, que não pois vem fixado no probatório que a notificação do resultado da avaliação, ao terreno referenciado nos autos, ocorreu em 27/08/2009 não se demonstrando que tenha requerido uma segunda avaliação mas apenas que em 27/12/2010 apresentou um requerimento, junto do Serviço de Finanças de Almada 3ª, pedindo uma nova avaliação por erro manifesto da primeira.

Ora, assim sendo, está completamente fora de prazo para impugnar o acto de avaliação, por terem decorrido os 90 dias a que se refere o artº 102º n.º 1 alínea e) do CPPT, ficando na pendência do que for decidido relativamente ao requerimento de revisão que ao abrigo do artº 78º da LGT apresentou.

#### 4- DECISÃO:

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em julgar procedente o recurso quanto ao invocado fundamento de nulidade da decisão recorrida e conhecendo em substituição acordam em rejeitar liminarmente a oposição.

Custas a cargo do recorrente só em 1ª instância.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

**Este Acórdão já contém as rectificações feitas no acórdão de 14 de Março de 2012.**

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### 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.*

Processo n.º 16/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: António José Baptista Coelho.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, neste Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

## **1 – RELATÓRIO**

**A Fazenda Pública**, não se conformando com decisão proferida a fls. 68 a 89 dos autos, que deferiu a reclamação que o recorrido apresentou contra a decisão do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de nulidade da citação para efeitos de reversão do reclamante, declarando nula a citação efectuada ao reclamante.

### **Formula a recorrente as seguintes conclusões:**

I. O presente recurso visa a decisão proferida no processo em referência, que julgou procedente a reclamação do acto praticado pelo do Serviço de Finanças de Cascais -1, com fundamento em nulidade da citação do reclamante, e com a qual não concordamos.

II. O reclamante deduziu reclamação do despacho que indeferiu a arguição da nulidade da citação por a mesma não respeitar o comando do art.º 22º, n.º 4 da LGT.

III. O fundamento do pedido formulado tem a ver com o facto de, a citação efectuada ao Reclamante, na qualidade de responsável subsidiário não conter a fundamentação das liquidações, pelo que o citado estava impedido de exercer cabalmente a sua defesa.

IV. A douda sentença ora recorrida entendeu que, *“resulta do probatório, que o Reclamante foi citado em 28-03-2011, de que é executado por reversão no processo de execução fiscal n.º 1503200401066340, para efectuar o pagamento da quantia exequenda no montante total de €24.816,44. A citação efectuada ao Reclamante fez-se acompanhar de um anexo discriminativo da quantia exequenda contendo informação sobre a proveniência da dívida, certidão, identificação documento de origem, períodos de tributação, data limite do pagamento voluntário, tributo (IRC/IVA) tipo (imposto, contr, taxa, outros e valor. Fez-se também acompanhar do despacho de decisão da reversão e de certidões de dívida.*

*V. Entendeu ainda a Meritíssima Juíza que “O despacho de decisão quanto aos fundamentos da liquidação refere:*

*«As dívidas constantes da relação assinaladas com a letra a)*

*IVA - LO - Imposto sobre o valor Acrescentado, liquidação oficiosa pelos Serviços centrais - Se a declaração periódica prevista no artigo 40º do CIVA, não for apresentada, a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos que disponha.*

*As dívidas constantes da relação assinaladas com a letra b)*

*IRC - LO - Liquidação oficiosa pelos Serviços centrais - se a declaração periódica prevista no art.101º do CIRC não for apresentada, a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha, conforme dispõe o art.83º, alínea b).*

*As dívidas constantes da relação assinaladas com a letra c) IRS/IRC - Juros Compensa tonos devidos pelo retardamento da entrega do imposto retido ou a reter no âmbito da substituição tributária conforme dispõe o art.35º da LGT.”*

VI-Concluiu a douda sentença que: *“Nada mais foi dado conhecimento ao ora Reclamante. Não basta indicar que «a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha».*

*Fica por citar a identificação /quantificação desses elementos. Pelo que, não foi dado conhecimento, ao Reclamante, da fundamentação das liquidações que deram origem à dívida exequenda, como é exigido pelo disposto no n.º 22º, n.º 4 da LGT.*

VII. E conclui por fim que: *“E, quando não sejam observadas as formalidades prescritas na lei, a citação é nula. E, a arguição da nulidade é atendida quando a falta puder prejudicar a defesa (cf. artigo 193º, n.º 1 e 4 do CPC ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT). A falta de citação dos fundamentos da liquidação prejudica a defesa do citado, na medida em que carece de elementos para impugnar».*

VIII. A questão a dirimir é a de saber se, como foi decidido, a citação efectuada ao reclamante, na qualidade de responsável subsidiário, é nula, por não conter a fundamentação das liquidações que deram origem à dívida exequenda, como previsto no artigo 22º, n.º 4 da LGT.

IX. Com o devido respeito, e salvo melhor opinião, discordamos dessa posição, senão vejamos:

X. O no 4 do art.22º da LGT estabelece 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”.

XI. E, relativamente à fundamentação do procedimento dispõe o n.º 1 do art. 77º da LGT que: “A decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

XII. Determina ainda o n.º 2 do referido artigo que: “a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos actos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”

XIII. Ora como se pode ver pelos factos dados como provados na douda sentença, alínea c) do provatório, a citação de reversão foi efectuada “mediante carta registada com aviso de recepção contendo anexo discriminativo da quantia exequenda, informação sobre proveniência da dívida, certidão, identificação documento de origem, períodos de tributação, data limite do pagamento voluntário, tributo (IVA/IRC), tipo e valor”.

XIV. E o despacho de reversão no que se refere à fundamentação, e como consta da alínea b) do provatório, consta que:

a) As dívidas de IVA são respeitantes a liquidações oficiosas efectuada pelos Serviços centrais pelo facto de a declaração periódica prevista nos art. 40º do CIVA não ter sido apresentada.

b) As dívidas de IRC são liquidações oficiosas efectuadas pelos Serviços Centrais da Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do art. 83º, alínea b) do CIRC, pelo facto de não ter sido apresentada a declaração periódica prevista no artigo 101º do referido diploma.

c) Os juros compensatórios são devidos pelo retardamento da entrega do imposto retido ou a reter no âmbito da substituição tributária conforme dispõe o art. 35º da LGT.

XV. Pelo que entendemos que a citação contém a fundamentação legalmente exigida das liquidações que estão na origem nas dívidas exequendas.

XVI. Tem sido jurisprudência pacífica do STA que a falta de entrega ao citado dos **elementos essenciais** da liquidação do imposto que constitui a dívida exequenda consubstancia uma nulidade secundária enquadrável no art.º 198.º do CPC, que tem de ser arguida pelo interessado no prazo para a dedução de oposição (n.º 2 do art.º 198º), o que aconteceu no caso em apreço.

XVII. Todavia, tal arguição **só deve ser atendida se a suposta falta cometida puder prejudicar a defesa do citado** (art.º 198º, n.º 4 do CPC), o que não se verifica no caso *sub judice*: por um lado, porque lhes foram notificados todos os elementos essenciais, por outro lado, ainda que tal não tivesse sucedido, a suposta falta teria necessariamente de prejudicar a defesa dos citados.

XVIII. Veja-se a este respeito o que é referido no acórdão 309/08 de 21-05-2008 do STA que: “nos termos do n.º 4 do art. 198º do CPC, a arguição da nulidade da citação só deve ser atendida se, se demonstrar que existiu prejuízo para a defesa do citado, a nível da globalidade dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência da citação”.

XIX. Todos os elementos essenciais e possibilitadores de uma defesa plena e eficaz dos seus direitos e interesses legítimos constam dos documentos que integraram a citação.

XX. Diga-se ainda que o Reclamante apresentou Oposição à execução fiscal, nos termos do art. 204º do CPPT, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pelo que o seu direito de defesa se encontra devidamente exercido e assegurado.

Termos em que, com o sempre mui doudo suprimento de V. Ex.<sup>a</sup>., deverá o presente recurso ser julgado procedente anulando-se a douda decisão em apreço, com as legais consequências, assim se fazendo a habitual JUSTIÇA.

**Foram apresentadas contra-alegações com as seguintes conclusões:**

A) O ora **Recorrido não conhece as concretas situações tributárias em causa** na presente execução, sendo certo que a Administração Fiscal não lhe facultou os elementos necessários para esse esclarecimento, limitando-se a remeter-lhe um quadro e certidões de dívida com informações gerais, designadamente números de processos, períodos de tributação, datas de limite de pagamentos voluntários e natureza dos tributos em apreço.

B) É por isso que presente citação é **nula**, antes de mais, por não respeitar o comando do **art. 22º n.º 4 da LGT**, que estipula que a citação da execução contra o responsável subsidiário deve conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação, até porque o responsável subsidiário tem a faculdade de, na sequência da citação, reclamar ou impugnar os actos respectivos.

C) A citação é assim nula porque, na falta de tais elementos, **o citado está impedido de exercer cabalmente a sua defesa**, o que a afecta irremediavelmente, nos termos do art. 198º do C.P.C., aplicável por força do art. 2º-e) do C.P.P.T.;

D) Não merece assim censura a sentença recorrida, em que o ora Recorrido se louva.

Termos em que o recurso não merece provimento.

**Neste Tribunal o Ministério Público emitiu parecer do seguinte teor:**

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 75/89, em 18 de Outubro de 2001.

A sentença recorrida anulou o acto de citação efectuado pelo Serviço de Cascais 1, no entendimento de que tal acto não foi acompanhado da fundamentação das liquidações que deram origem à dívida exequenda, nos termos do estatuído no artigo 22.º/4 da LGT, pois não estão identificados/quantificados os elementos que estiveram na base da liquidação oficiosa dos tributos e que tal omissão pode prejudicar a defesa do citado.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 101/105, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 119/120, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O STA é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se estiver apenas em causa matéria de direito, conforme estatuído nos artigos 26.º/b) e 38º/a) do ETAF.

Ora, salvo melhor juízo, o presente recurso jurisdicional não se funda, exclusivamente, em matéria de direito pelo que se verifica a excepção de incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia., que merece imediata e prioritária apreciação, nos termos do disposto no artigo 13.º do CPTA e 16.º/2 do CPPT.

Como refere o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa <sup>(1)</sup>, “Na delimitação da competência do STA em relação à dos Tribunais Centrais Administrativos, a efectuar com base nos fundamentos do recurso, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso (art. 684.º, n.º 3, do CPC), o recorrente pede a alteração da matéria de factica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa”.

O recurso não tem exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões 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. <sup>(2)</sup>

Ora, a recorrente, como fundamento da sua pretensão, invoca o facto constante da conclusão XX, consistente no facto da reclamante ter deduzido oposição à execução fiscal que corre termos no TAFS, daí retirando a consequência jurídica de que o seu direito de defesa se encontra devidamente exercido e assegurado.

Este STA é, pois, incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, sendo competente par o efeito o TCAS.

A recorrente poderá requerer a remessa do processo ao Tribunal competente, nos termos do estatuído no artigo 18.º/2 do CPPT.

Se assim não se entendesse, então parece-nos certo que o recurso não poderia deixar de improceder, como muito bem decidiu a sentença recorrida.

De facto, a citação não foi efectuada nos termos do disposto no artigo 22.º/4 da LGT, pois não continha a fundamentação das liquidações, nos termos legais.

Na verdade, não são identificados nem quantificados os elementos que estiveram na base das liquidações officiosas.

Portanto, a citação é nula por inobservância das formalidades previstas na lei (artigos 22.º/4 da LGT e 198.º/1 do CPC) <sup>(3)</sup>

A arguição da nulidade foi feita no prazo da oposição, sendo, portanto, tempestiva (artigos 198.º/2 do CPC 203º do CPPT).

Por outro lado, afigura-se certo que a omissão da notificação da fundamentação das liquidações com a citação pode prejudicar, claramente, o recorrido, pois que para além do direito de oposição à execução que já teria deduzido tem o direito de reclamar e impugnar a dívida, direito esse que cuja efectivação fica inviabilizada pela omissão de notificação dos fundamentos concretos das liquidações.

**Termos em que deve ser julgada verificada a excepção de incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por ser competente para o efeito o TCAS.**

**Se assim não se entender, então, deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.**

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

A decisão recorrida deu por assente a seguinte matéria de facto:

Considero **provados**, os seguintes factos com relevância para a decisão da causa, com base no teor dos documentos juntos aos autos:

A) Foi instaurado no Serviço de Finanças de Cascais 1, o processo de execução fiscal n.º 1503200401066340 e apensos, contra a FERBACO COMERCIO AUTOMÓVEIS SA, NIF

502509058, com base em certidões de dívida de IRC e IVA, no montante total de 24 816,44 € - cfr. fls. 1, 5 a 7 do processo de execução fiscal apenso;

B) Em 16/03/2011, o Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Cascais 1, proferiu despacho, no qual a dívida, no processo de execução fiscal, referido em A, reverte contra António José Baptista Coelho, na qualidade de responsável subsidiário, com o seguinte teor:

“*Proc 1503200401066340 e Aps*

**DESPACHO DE DECISÃO**

*Através da análise do presente processo, constata-se a insuficiência de bens pertencentes à originária devedora FERBACO COMÉRCIO AUTOMOVEIS SA, NIPC 502509058, com sede na AV<sup>a</sup> DA REPÚBLICA-ALCOITÃO, ALCABIDECHE, que garantam o pagamento da dívida exequenda e acrescido, verificando-se, assim, a insuficiência do património da executada para solver a dívida, pelo que nos termos do artigo 23.º n.º 2 da LGT e artigo 153.º, n.º 2 do CPPT, devem ser chamados à execução os responsáveis subsidiários.*

*As informações oficiais prestadas e documentadas referem que:*

1.º - *A constituição da Sociedade foi matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais, sob o n.º 502509058;*

2.º - *A executada iniciou o exercício da sua actividade em 1990-11-19;*

3.º - *Verifica-se, desde logo, nos termos do art. 153.º, n.º 2 alínea b) do CPPT, fundada insuficiência do património da originária devedora para satisfação da dívida;*

4.º - *No CONTRATO DE SOCIEDADE Comercial conforme a matrícula da Cons. Registo Comercial de Cascais AP.04/199012127 refere que designa como Administradores: 1.º ANTÓNIO JOSÉ BAPTISTA COELHO, residente em ..... e 2.º FERNANDO BAPTISTA COELHO, residente na ....., sendo a forma de obrigar a sociedade com a assinatura de dois Administradores.*

5.º - *Assim, de acordo com o disposto nos artigos 23.º da LGT e alínea b) do n.º 1 do art. 24.º LGT e 153.º e 160.º do CPPT, podemos identificar como subsidiários responsáveis os Administradores: ANTÓNIO JOSÉ BAPTISTA COELHO e FERNANDO BAPTISTA COELHO, relativamente à referida firma, pelas dívidas exequendas, constantes da relação anexa e cujo prazo de cobrança voluntário terminou durante o período da sua gerência que estão na base da instauração do processo de execução fiscal n.º 1503200401066340 e Aps.*

*Fundamentos da liquidação:*

*As dívidas constantes da relação assinaladas com a letra a)*

*IVA-LO - Imposto sobre o Valor Acrescentado, liquidação oficiosa pelos Serviços centrais - Se a declaração periódica prevista no artigo 40.º do CIVA, não for apresentada, a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos que disponha.*

*As dívidas constantes da relação assinaladas com a letra b)*

*IRC-LO- Liquidação oficiosa pelos Serviços centrais - se a declaração periódica prevista no artigo 101.º do CIRC não for apresentada, a Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha, conforme dispõe o art. 83.º, alínea b).*

*As dívidas constantes da relação assinaladas com a letra c)*

*IRS/IRC — Juros Compensatórios — Juros compensatórios devidos pelo retardamento da entrega do imposto retido ou a reter no âmbito da substituição tributária conforme dispõe o art. 35.º da LGT.*

*Projectado esse sentido de decisão, foi por Despacho de 2011-02-14, proferido a folhas que antecedem, determinado que se desse cumprimento ao disposto no artigo 60.º, n.º 4 da LGT, tendo em vista a observância do artigo 23.º n.º 4 da mesma Lei Geral Tributária.*

*Assim se cumpriu.*

*Foram enviadas aos Administradores ANTÓNIO JOSÉ BAPTISTA COELHO e FERNANDO BAPTISTA COELHO, notificação para exercer o direito de audição, assinou o Registo e considera-se notificados nos termos do art. 39.º, n.º 3 do CPPT;*

*Nesta sequência não exerceram o direito de audição.*

*Constatada a insuficiência de bens da originária devedora, tendo com fundamento legal no disposto do artigo 153.º, n.º 2 alínea b) do CPPT e alínea b) do art. 24.º LGT, ORDENO A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL, contra os subsidiários responsáveis: ANTÓNIO JOSÉ BAPTISTA COELHO e FERNANDO BAPTISTA COELHO, pelas dívidas supra indicadas no valor total de 24 816,44 €. pela dívida que está na base da instauração do Processo de Execução Fiscal n.º 1503200401066340 e Aps.*

*Citações necessárias, considerando os efeitos e cominações constantes do artigo 160.º do CPPT, que se explicitarão e, tendo em atenção o disposto no artigo 191.º, n.º 3 do mesmo código.*

*Averbamentos necessários”. - cfr. despacho de reversão, a fls. 5 a 7 do processo de execução fiscal apenso;*

C) Em 28/03/2011, o ora Reclamante foi citado mediante carta registada com aviso de recepção da reversão, referida em B, contendo anexo discriminativo da quantia exequenda, informação sobre proveniência da dívida, certidão, identificação documento origem, períodos de tributação, data limite do pagamento voluntário, tributo (IRC/IVA), tipo (imposto, contr, taxa, outros) e valor - cfr. fls. 56 a 67A do processo de execução fiscal apenso;

D) Em 03/05/2011, o ora Reclamante apresentou arguição de nulidade da citação referida em C, por: *“O Requerente não conhece as concretas situações tributárias em causa na presente execução, sendo certo que a Administração Fiscal não lhe facultou os elementos necessários para esse esclarecimento, limitando-se a remeter-lhe um quadro e certidões de dívida com informações gerais, designadamente números de processos, períodos de tributação, datas de limite de pagamentos voluntários e natureza dos tributos em apreço.*

*(...) citação é nula...por não respeitar o comando do art. 22.º n.º 4 da LGT...*

*(...) A citação é assim nula porque, na falta de tais elementos, o citado está impedido de exercer cabalmente a sua defesa... “ - cfr. fls. 87 a 89 do processo de execução fiscal apenso;*

E) Em 12/05/2011, foi emitida informação sobre a arguição de nulidade de citação referida em D, da qual destaco o seguinte teor:

*“(...) 1- Em 14/02/2011 foi determinado a preparação para efeitos de reversão da execução contra o requerente;*

*2- Assim, e porque tendo sido notificado para efeitos de audição prévia, direito este que não exerceu, foi efectuada citação pessoal do ora requerente em 28/03/2011, através do envio do ofício de citação n.º 1656 o qual foi acompanhado de relação anexa composta por 10 folhas, onde vai devidamente discriminada o n.º de processo executivo, a proveniência da dívida, período de tributação, data limite de pagamento, tributo e respectivos montantes, bem como as respectivas certidões de dívida. A fls. 4 e 5/12 que corresponde ao Despacho de Decisão de Reversão vão devidamente identificados os fundamentos da liquidação. (...) “ - cfr. informação a fls. 94 do processo de execução fiscal apenso;*

F) Em 12/05/2011, o Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Cascais I decidiu a arguição de nulidade, referida em D e E, com o despacho com o seguinte teor:

*“Face à informação supra (cfr. facto E) e vistos os autos, considere-se válida a citação aqui posta em crise. Notifique-se o mandatário do requerente do presente despacho. Desta decisão pode o contribuinte reclamar nos termos do art. 276.º do CPPT”. - cfr. fls. 94 e 95 do processo de execução fiscal apenso;*

G) Em 16/05/2011, o Reclamante foi notificado pelo ofício n.º 2925 de 13/05/2011, dirigido ao seu mandatário, do despacho de 12/05/2011, referido em F - cfr. fls. 55 a 57;

H) Em 27/05/2011, por fax, foram apresentados os presentes autos - cfr. carimbo a fls. 5 e duplicados no final do processo de execução fiscal apenso;

I) Em 27/05/2011, o Reclamante pagou multa, no montante de € 51,00 - cfr. fls. 11 e 12.

Inexistem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

### **3- DO DIREITO**

O EMMP neste Supremo Tribunal Administrativo, entendeu que a matéria do presente recurso não era exclusivamente de direito por, no seu entender, a recorrente como fundamento da sua pretensão invocar o facto constante da conclusão XX, consistente no facto de a reclamante ter deduzido oposição à execução fiscal que corre termos no TAFS, daí retirando a consequência jurídica de que o seu direito de defesa se encontra devidamente exercido e assegurado.

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público e nada disseram.

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 EMMP, o recorrente afirma na conclusão XX<sup>a</sup> *“Diga-se ainda que o Reclamante apresentou Oposição à execução fiscal, nos termos do art. 204º do CPPT, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pelo que o seu direito de defesa se encontra devidamente exercido e assegurado”*

Ou seja, é invocado um facto que é fundamento da pretensão da recorrente o qual não foi fixado e considerado na decisão recorrida que declarou nula a citação efectuada ao recorrido/reclamante.

Assim e pelo exposto, 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, e das questões prévias nele solicitadas, 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.

#### 4- 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 pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 2 UC(s).

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) (*Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2006, I volume, página 213.*)

(<sup>2</sup>) (*Acórdão do STA, de 200.9.12.16, proferido no recurso n.º 0738/09, disponível no sítio da Internet www.dgsip.*)

(<sup>3</sup>) (*Acórdão do STA, de 2011.12.21, proferido no recurso n.º 01037/11, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.*)

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal. Natureza dos actos praticados na execução. Dispensa de garantia.*

### Sumário:

- I — *O processo de execução fiscal constitui um processo judicial ou meio processual utilizado pelo Estado para a arrecadação coerciva das receitas previstas no artigo 148.º do CPPT através da actuação, ainda que “tutelar”, de um tribunal tributário, que é um órgão do poder judicial.*
- II — *O Órgão da Execução que instaura, conduz e tramita a execução fiscal constitui um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo processual, “substituindo” o juiz e praticando nele todos os actos que, não contendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. É a competência que detém no processo não brota, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz.*
- III — *Todos os actos inscritos no procedimento processual pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) estão submetidos a estritas regras processuais, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no Código de Processo Civil por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT.*
- IV — *Só assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária.*
- V — *Só a estes procedimentos tributários há que aplicar os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente a norma contida no seu artigo 60.º.*
- VI — *A decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente do procedimento processual dirigido à cobrança coerciva de determinadas quantias, submetido, por isso, aos princípios e normas que disciplinam a actividade tributária.*



VII — *Todavia, face à urgência objectiva, revelada pela norma insita no art.º 170.º do CPPT, de prolação dessa decisão, deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «Quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.*

VIII — *Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação.*

Processo n.º 59/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: CARRISGOLDEN – Sociedade Unipessoal, Lda.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida em 28 de Novembro de 2011 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a reclamação que a executada CARRISGOLDEN SOCIEDADE UNIPessoal, LDA, deduziu contra o acto proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto-2 no processo de execução fiscal n.º 3182 2011 01029860, de indeferimento do pedido de isenção de prestação de garantia com vista à suspensão dessa execução nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

A- Vem o presente recurso interposto da douta sentença que concedeu provimento à reclamação apresentada e anulou o despacho de indeferimento do pedido de isenção de garantia no processo de execução fiscal, por considerar tal despacho ferido de vício de forma, por falta do exercício do direito de audição.

B- Centra-se a questão a decidir na aplicação ou não do princípio da participação dos executados na formação da decisão de indeferimento de um pedido de isenção de garantia formulado no âmbito de um processo de execução fiscal.

C- O art.º 60.º da LGT regula o direito de audição que assiste aos contribuintes interessados de serem ouvidos num determinado procedimento antes de ser proferida a decisão, com vista a garantir a real observância dos princípios do contraditório, da participação e da transparência procedimental.

D- A leitura deste preceito revela-nos que o direito de audição aí previsto depende de um procedimento dirigido à declaração de direitos tributários, não se aplicando quando o pedido dirigido à Administração Tributária (doravante, AT) não tiver aptidão para iniciar esse tipo de procedimento.

E- Cumpre ter presente que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, não sendo um procedimento tributário, pelo que, apesar de no mesmo puderem ser praticados actos que não tenham natureza jurisdicional, designadamente actos administrativos, uma vez que ao chefe do Órgão de execução fiscal cabe-lhe uma função administrativa,

F- O certo é que estamos no seio de um processo judicial e aos seus actos aplicam-se as normas de processo previstas na lei, seja do CPPT, LGT, seja em casos omissos o CPC (ex vi art. 2º, alínea e) do CPPT).

G- Analisadas as regras processuais relativas ao processo de execução fiscal, dada a sua natureza judicial, as mesmas não prevêm o exercício do direito de audição antes de tomada de uma decisão no âmbito do processo de execução fiscal, excepção feita ao acto de reversão, que antes da decisão fundamentada, tal como previsto na lei – art.º 23º, n.º 4 da LGT - deverá ser precedido de audição do revertido.

H- Por aqui se vê que as normas do procedimento tributário não são aplicáveis ao processo de execução fiscal, ou seja, no exemplo em concreto, face à não aplicação do princípio da participação previsto no art.º 60º da LGT aos actos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, teve o legislador necessidade de prever expressamente na lei o cumprimento desse princípio aquando do acto de reversão da dívida exequenda.

I- O art. 60.º da LGT respeita a um direito que os contribuintes têm durante o procedimento tributário, procedimento tributário esse que, tal como refere o art.º 54.º da LGT, onde descreve o âmbito e a

forma do procedimento tributário, exclui do mesmo no seu n.º 1, alínea h) “A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”.

J- Mesmo que se considere que apesar do processo de execução fiscal ter natureza judicial, os actos ou decisões aí tomadas são de natureza administrativa, as normas que lhe são aplicáveis são tão só as respeitantes a esse mesmo processo de execução fiscal e não as previstas para todo e qualquer procedimento tributário, que como se viu a alínea h) do n.º 1 do art.º 54.º da LGT, até expressamente exclui.

K- Vale isto por dizer que não foi violado qualquer princípio de participação antes da decisão, pela simples razão de que o mesmo se não aplica no processo executivo.

L- No âmbito de um processo de execução fiscal, após requerimento do executado, impõe-se ao órgão decisor a consequente decisão, sem necessidade de previamente facultar àquele um projecto da decisão ou de ouvi-lo sobre a matéria, uma vez que as normas processuais aplicáveis ao processo de execução judicial não contemplam a necessidade de obter a colaboração do interessado na formação da decisão.

M- Aliás, tal se compreende dadas as características da execução fiscal.

N- Pois, “A execução fiscal, dado o seu fim de arrecadação coerciva de dívida ao Estado ou entidades equiparadas, caracteriza-se, em primeira linha, pela sua celeridade (...) [tendo] este princípio geral (...) uma notável premência nesta forma de processo” - cfr. Laurentino da Silva Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, Almedina, p. 27.

O- Como refere, Soares Martinez, in *Direito Fiscal*, 7ª edição, p. 444, “(...) no processo de execução fiscal está em causa a cobrança de receitas tributárias que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento - artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributaria”.

P- E foi em consonância com o interesse público e a maior celeridade processual, de molde a obter-se a mais rápida arrecadação de receitas públicas a cobrar coercivamente, que o legislador fiscal no processo de execução fiscal regulou integral e imperativamente o regime de cobrança coerciva, não tendo expressamente previsto o exercício de audição prévia aquando da decisão do pedido de isenção ou dispensa de garantia, face desde logo à natureza judicial que lhe quis imputar.

Q- De resto, o processo de execução fiscal como processo judicial que é, permite todos os meios de impugnação próprios dos actos judiciais, garantindo um esclarecido e conveniente exercício e defesa dos direitos do executado, como o presente meio processual - reclamação prevista no art. 276º do CPPT;

R- Ou seja, a um requerimento segue-se uma decisão, passível, como decorre da lei do respectivo recurso (no caso, reclamação) para o tribunal competente, acrescentando ainda a possibilidade do Órgão de execução fiscal antes da subida da reclamação apresentada ao Tribunal competente, poder revogar o acto reclamado, nos termos do art.º 277.º, n.º 1 e 2 do CPPPT, caso entenda que os argumentos apresentados pelo reclamante são coerentes com uma decisão em sentido diferente.

S- Destarte, decidindo como decidiu o Tribunal a quo, incorreu em erro de julgamento na aplicação do direito.

Sem prescindir,

T- Na hipótese de se entender, o que não se concede, que perante uma decisão de indeferimento de um pedido de isenção ou dispensa de garantia, estamos perante um procedimento tributário insito num processo judicial, aplicando-se então o art.º 60.º da LGT,

U- Tendo por base toda a análise doutrinal e jurisprudencial que se faz do direito de audição prévia dos interessados, diremos que esta prerrogativa apenas se configura como obrigatória nos procedimentos em que se verifica a existência de diligências instrutórias capazes de alterar a posição da AT,

V- O que no caso do pedido de isenção ou dispensa de garantia, uma vez que não se verifica esta fase instrutória, não existe obrigatoriedade de audição procedimental, pois é dispensável o exercício do direito de audição prévia quando a questão é exclusivamente de direito, em que o que está em causa é apenas questão de subsunção dos factos tributários e jurídicos ao direito aplicável.

W- À AT não se impõe a notificação do interessado para o exercício do direito de audição quando a mesma apenas aprecia os factos que lhe foram oferecidos pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso, o que sucederá relativamente a todas as decisões sobre petições ou requerimentos, em que aquela se limita a concluir, face aos factos e argumentos invocados pelo contribuinte e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão.

X- Veja-se neste ponto, António Lima Guerreiro, in *Lei Geral Tributária - Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2001, pp. 277-278, onde se lê que “O direito de audição depende igualmente do que a doutrina chama de uma «prévia instrução procedimental» (ver Pedro Manchete, «Conceito de instrução procedimental e relevância invalidante da preterição da audição dos interessados» in «Justiça Administrativa» número 12, págs. 3 e sgs.): ou seja, de um conjunto de formalidades, informações, pareceres, apresentação ou produção de prova, realização de diligências, vistorias e exames necessários

à prolação do acto. Sem instrução nesse sentido amplo, não há dever de audição procedimental, que incide, assim, apenas sobre a matéria de facto e não sobre as normas de direito aplicáveis”.

Y- E ainda que, “O próprio principio da participação inscrito no artigo 267.º, número 5, da C.R.P. incide, apenas, sobre a verificação e identificação dos factos relevantes para a decisão”. No mesmo sentido concorrem o artigo 100.º, número 1, que prevê exclusivamente o exercício do direito de audição junto do Órgão instrutor, e o artigo 103º, número 2, alínea a), que dispõe esse direito ter por objecto as provas produzidas. As questões meramente de direito não cabem, assim e salvo legislação especial, no âmbito do mero direito de audição”.

Z- Por não se prever uma fase de instrução prévia na decisão a proferir quanto ao pedido de isenção ou dispensa de garantia, a falta de audição não prejudica a validade da decisão porquanto, segundo um juízo de prognose póstuma, este seria sempre praticado da mesma forma e com o mesmo conteúdo, atenta a sua natureza absolutamente vinculada, uma vez que ao chefe do Órgão de execução fiscal apenas lhe competia decidir se o pedido preenchia ou não os requisitos exigidos por lei.

AA- Decidindo favoravelmente o pedido de isenção ou dispensa de garantia se preenchidos os requisitos exigidos por lei ou decidindo, desfavoravelmente esse mesmo pedido se não preenchidos os requisitos exigidos por essa mesma lei, como ocorreu no caso em concreto.

BB- Não podia ser outro o “sentido provável da decisão”, que exprime uma condição de admissibilidade da audição prévia dos interessados prevista no art.º 60º da LGT.

CC- Destarte, o caso em concreto da decisão num processo de execução fiscal sobre um pedido de isenção ou dispensa de garantia, constitui um paradigma ao qual a dispensa do exercício de audição prévia se justifica, porque dispensável face à ausência de fase instrutória na decisão a tomar.

Ainda sem prescindir,

DD- Caso se entenda que nunca será de dispensar o exercício do direito de audição antes de uma decisão de indeferimento de um pedido de isenção ou dispensa de garantia no âmbito de um processo de execução fiscal, no que não se concede,

EE- Entende a Fazenda Pública que, ao contrário do doutamente decidido, no caso em concreto, a preterição da audiência do reclamante não teria a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, impondo-se assim, o aproveitamento do acto, e consequentemente, permanecer o despacho de indeferimento na sua estabilidade e vigência no ordenamento jurídico.

FF- Na verdade, o direito do contribuinte na participação da formação do acto de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação omitida houver a possibilidade, ainda que ténue, de vir a exercer influência, pelos esclarecimentos prestados e pela prova que poderia apresentar, na decisão a proferir, no termo da instrução,

GG- Ou seja, quando seja possível concluir, que através da sua participação antes da decisão final, o contribuinte podia, mesmo ligeiramente, influir, pelo direccionar de atenções para determinados aspectos de facto ou de direito, no sentido da decisão a proferir.

HH- Desta forma, a formalidade da audição prévia, sendo essencial, degrada-se em não essencial, não sendo, por isso, invalidante do acto controvertido, nos casos em que não tem a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, pelo que se impõe o aproveitamento do acto - *utile per inutile non vidatur*.

II- Com o devido respeito que nos merece, parece óbvio e intransponível que o formalismo do exercício do direito de audição prévia, no caso em concreto, se degradou em não essencial, porquanto, nem tenuemente influenciaria na decisão final da AT (vg. Acórdão deste STA de 30/11/2011 in proc. 0983/11).

JJ- Desde logo, o Órgão de execução fiscal apenas poderia cumprir com o legalmente estipulado pelo legislador no que a esta matéria concerne.

KK- Nunca poderia a argumentação expendida pelo reclamante no que concerne à interpretação legal do Órgão de execução fiscal alterar a decisão reclamada, porque esta era a única possível face ao preceituado legalmente,

LL- Entendeu ainda o Tribunal a quo que o projecto de decisão a ser notificado ao reclamante poderia colmatar as faltas de instrução cometidas no requerimento apresentado, cujo formalismo se encontra claramente definido no dispositivo legal.

MM- Ora, com o devido respeito, a ser assim, influenciaria a pretensão do reclamante e não a do Órgão de execução fiscal, e mais uma vez com a presente reclamação se confirma que assim não seria.

NN- Ficou assim demonstrado nos autos que, mesmo não tendo sido cumprida tal formalidade, a se entender que deveria ser satisfeita, a decisão final do procedimento nunca poderia ser diferente, pois não tinha o Órgão de execução fiscal outra alternativa senão decidir como decidiu, uma vez que não poderia ir para além do previsto pelo legislador.

OO- Razão pela qual a falta de notificação para exercício do direito de audição tem forçosamente de degradar-se em formalidade não essencial, não sendo fundamento para anulação da decisão reclamada.

PP- Assim, decidindo da forma como decidiu, a douda sentença recorrida enferma de erro de julgamento.

**1.2.** A Recorrida não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que «*Apesar dos termos vagos em que o mesmo se encontra previsto, mas podendo ainda obter enquadramento no art.º 60.º n.º 1, nomeadamente na alínea b) da Lei Geral Tributária, sendo o acto em causa de natureza administrativa, apesar de inserido já em execução fiscal, parece ser de reconhecer o referido direito. Caso assim se não entenda: sempre haveria de se conhecer dos demais fundamento da reclamação – artigo 715.º n.º 2 do CPC. Ora, a requerente Carris Golden-Soc. Unipessoal, Lda alegou que nunca chegou a adquirir bens, razão pela qual não lhe era possível prestar garantia, nos termos do previsto no art. 52.º n.º 4 da L.G.T., sendo relativamente a tal que ofereceu provas.*

*O entendimento tido pela A.F. que se funda no estabelecido no of. circulado 60077 de 2010-07-29, da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários da DGCI, vai no sentido de lhe ser ainda imputável fazer prova da sua falta de responsabilidade. Em anterior parecer emitido a fls. 124 e 125 defendeu-se já, com base no entendimento doutrinário que se cita de “D. Leite de Campos e Outros, em Lei Geral Comentada e Anotada”, que tal era de aplicar, sendo apenas de decidir face à “manifesta falta de meios económicos”.*

*Crê-se que, podendo estar-se face a um planeamento fiscal não é de admitir, sem mais, que assim fosse de entender, pois quanto àquele falta de responsabilidade não deve repugnar que seja, pelo menos, obtida, pelo menos, uma justificação sobre a causa da dita inexistência de bens, sem que daí pareça resultar violada a liberdade fundamental prevista no art. 80.º al e) da C.R.P., sabido como é terem de existir controlos fiscais para a sustentabilidade do Estado.*

*Concluindo, parece que pode ser de julgar o recurso improcedente quanto ao direito de audição, mas, caso assim se não entenda, é de conhecer do demais invocado na reclamação, em termos de não excluir a possibilidade de aplicação ao caso do previsto no art. 52.º n.º 4 da L.G.T., quanto aos seus vários requisitos.»*

**1.4.** Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

1 O Serviço de Finanças do Porto-2 instaurou, em 27.04.2001, o processo de execução fiscal n.º 3182201101029860, contra CARRISGOLDEN - Sociedade Unipessoal, Lda, para cobrança de dívida proveniente de Imposto sobre o Valor Acrescentado, não entregue ao estado, no valor de 42.866.85 € (fls. 1 e 2 dos autos).

2 A requerente em 02.06.2011, em requerimento dirigido ao Chefe de Finanças da Porto, pediu a isenção de prestação de garantia (fls. 8 a 11 dos autos);

3 Em 21.06.2011, foi elaborada a informação pela Divisão de Gestão da Dívida Executiva, conforme constante de fls. 19/21 dos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzida;

4 Por despacho do Chefe de Divisão, de 07.07.2001, a referida informação mereceu concordância, sendo indeferido o pedido, conforme documento que aqui se dão por integralmente reproduzidos (fls. 19/21 dos autos);

5 O despacho do Chefe de Finanças, de 07.07.2001, nem a informação que suportou a decisão, não se pronunciou quanto a audiência prévia e não foi realizada a audiência prévia.

6 O reclamante foi notificado pelo ofício n. 63008, datado de 2011.07.18, com o RM 6903 2548 5 PT, o qual foi recepcionado em 21.07.2001 (fls. 24/25 dos autos);

7 A presente reclamação foi interposta em 28.07.2011.

**3.** A questão que se coloca no presente recurso jurisdicional é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de julgamento em matéria de direito ao ter considerado que o órgão da execução fiscal tinha o dever de observar a formalidade prevista no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (audição prévia) antes da prolação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pela executada no âmbito do processo executivo, e ao ter julgado que a falta de observância desse dever determinava a anulação dessa decisão de indeferimento que constitui o objecto da presente reclamação.

O que passa, necessariamente, por saber se é ou não aplicável ao processo de execução fiscal o princípio da participação previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, tendo em conta que, como resulta dos autos, é incontornável que o órgão de execução indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pela executada sem que lhe tivesse dado a possibilidade de se pronunciar sobre o teor da decisão que veio a proferir.

Vejamos.

Como se sabe, o direito à audiência que o artigo 60.º da Lei Geral Tributária consagra sob a epígrafe de “*princípio da participação*” constitui uma concretização do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões proferidas em *procedimentos tributários* que lhes digam respeito, garantido pelo artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República, e que visa assegurar-lhes uma tutela

preventiva contra lesões dos seus direitos ou interesses legítimos, razão pela qual deve ser assegurado o exercício desse direito antes, designadamente, do “*indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições*”. Trata-se, em suma, do direito que assiste aos contribuintes interessados de serem ouvidos num determinado *procedimento tributário*, antes de ser proferida a decisão, com vista a garantir a observância de princípios que regem a actividade procedimental no plano da relação jurídica tributária e que impõem a participação e a transparência procedimental, pilares fundamentais de um Estado de direito.

Deste modo, sempre que se esteja na presença de um *procedimento tributário* há que permitir a participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito, de modo a que possam contribuir para um cabal esclarecimento dos factos e para uma mais adequada e justa decisão, sob pena de preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão (a menos que seja manifesto que a decisão só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto, sabido que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto, pois as formalidades procedimentais essenciais degradam-se em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las).

Neste contexto, se o processo de execução fiscal fosse um *procedimento tributário* não teríamos dúvidas em afirmar a aplicabilidade do artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

Todavia, o processo de execução fiscal constitui, perante a lei fiscal portuguesa, um *processo judicial* (entendido como meio ou instrumento de que se vale o Estado para exercer a função judicial, e que compreende uma sucessão ordenada de actos concatenados para a obtenção de um determinado fim processual, que constituem o *procedimento processual*) e não um *procedimento tributário* <sup>(1)</sup> ou um *procedimento administrativo* <sup>(2)</sup>, constituindo, pois, o meio processual utilizado pelo Estado para arrecadação das receitas previstas no artigo 148.º do CPPT que não tenham sido pagas durante o prazo de pagamento voluntário, originando a execução do património do devedor através da actuação, ainda que “tutelar”, de um tribunal tributário, que é um órgão do poder judicial.

Com efeito, o artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária estipula expressamente que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional e aos quais compete «*instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a este respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 150.º do presente Código*» [artigo 10.º, n.º 1, alínea f), do CPPT], ficando, assim, reservado aos tribunais tributários a apreciação e decisão sobre «*os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal*» [artigo 151.º, n.º 1, do CPPT].

O que significa que, apesar de serem possíveis dois sistemas para cobrança coerciva de dívidas tributárias – o *sistema judicial* e o *sistema administrativo* (este vertido num mero procedimento administrativo através do qual a Administração executa o património do devedor suportada em poderes executivos próprios e exclusivos, que brotam do seu poder de autotutela executiva, e que foi acolhido, por exemplo, no ordenamento jurídico espanhol – cfr. artigo 129.º da Ley General Tributaria) – foi clara a opção do legislador português pelo *sistema judicial*, atribuindo expressamente essa natureza ao processo de execução fiscal, o qual vai, assim, decorrer sob a “tutela” de um juiz tributário, a quem compete, ainda que através da via de reclamação no próprio processo pelos interessados, através da via do incidente inominado <sup>(3)</sup>, da oposição, dos embargos ou do pedido de anulação da venda, controlar a legalidade dos actos nele praticados, pertencendo-lhe, por essa via, a competência última do processo. O que, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>(4)</sup>, «*parece dar tradução a uma das dimensões do direito de acesso ao direito e aos Tribunais, consagrado no art.º 20.º da Constituição da República Portuguesa, em cujo âmbito se inclui o direito ao processo de execução como instrumento para a realização efectiva do direito, mas, também, o direito do executado à protecção perante uma execução injusta*».

Opção que se compreende, na medida em que a doutrina sempre questionou a validade do poder de autotutela executiva da Administração Pública em termos de princípio geral, isto é, o poder de ela própria assegurar directamente a execução coactiva das suas decisões, sem necessidade de recurso à via judicial, com o argumento de que ela não seria permitida à luz da nossa Constituição, por ser incompatível com a atribuição exclusiva de poder jurisdicional aos órgãos do Poder Judicial, constituindo uma prerrogativa da administração demasiado gravosa para os destinatários, não permitida pela 2ª parte do artigo 266.º, n.º 1, da CRP, e que confere uma posição de supremacia à Administração que põe em causa o princípio da igualdade.

Esta opção não impediu, porém, o legislador de conferir a serviços da administração tributária competência e poderes para “*Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do presente Código*”, reservando para o tribunal a prática dos actos *materialmente jurisdicionais* <sup>(5)</sup>, atribuindo, assim, a um órgão administrativo competência funcional para agir como agente ou operador auxiliar do juiz na realização da função executiva, praticando todos os actos inscritos nesse meio processual, tendo em vista a agilização do processo e

a obtenção da maior eficácia na arrecadação de receitas do Estado, libertando o juiz de todos os actos que não envolvam uma função materialmente jurisdicional.

Tal possibilidade de uma ampla intervenção da administração tributária não destrói nem altera a *natureza judicial* do processo, pois, como se deixou explicado no acórdão n.º 80/2003 do Tribunal Constitucional, proferido em 12 de Fevereiro de 2003, a Constituição Portuguesa não obriga a que todos os actos em que se desenrola o processo de execução devam ser obrigatoriamente praticados pelo juiz. «*Ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da actuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos actos para cuja prática a lei lhe atribui competência – serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário.*

*Sendo assim, a prática dos actos do processo de execução fiscal, de natureza não jurisdicional, bem pode ser confiada, segundo os próprios termos daquele art. 103.º, n.º 3 da Constituição à administração fiscal. Daí a razão de ser da ressalva feita no referido art.º 103º, n.º 2 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”. Daí também, igualmente, a salvaguarda estabelecida na segunda parte da acima transcrita alínea g) do art.º 43º do CPT.»*

O Órgão de Execução que dirige e tramita a execução fiscal, tal como o Solicitador de Execução na acção executiva comum, constitui, assim, o agente da execução, um *sujeito processual* que age como interlocutor no diálogo processual, “substituindo” o juiz no processo executivo, praticando nele todos os actos que, não contendendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. A competência que esse Órgão detém no processo executivo não brota, assim, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal, não se situando, sequer, no plano da relação jurídica tributária, nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como *órgão auxiliar* ou colaborador operacional do Juiz. Razão por que essa intervenção não provoca qualquer metamorfose ou transformação do processo judicial num procedimento tributário, estando todos os actos que nele são inscritos pelos *sujeitos processuais* (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) submetidos a estritas regras processuais, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no Código de Processo Civil por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Deste modo, mesmo quando esses actos vão para além da produção de efeitos internos a nível da ordenação e tramitação intraprocessual e projectam os seus efeitos jurídicos externamente na esfera jurídica do executado ou de terceiros, lesando direitos e interesses legalmente protegidos [como acontece com o acto de apreensão e venda forçada de bens], eles não deixam de constituir actos inscritos no processo ou procedimento processual por um sujeito processual, submetidos, por isso, aos princípios e normas que regem a actividade processual, e não aos princípios gerais que disciplinam a actividade tributária, designadamente ao princípio da participação contido no artigo 60.º da LGT, ao princípio da decisão e formação de indeferimento tácito (arts. 56.º e 57.º n.º 5 da LGT), ao princípio da confidencialidade, ao princípio do duplo grau de conhecimento ou às regras sobre prazos contido no artigo 55.º da LGT.

Só assim não será nos casos em que no *procedimento processual* surge “enxertado” um *procedimento administrativo/tributário*, gerador de um *acto materialmente administrativo em matéria tributária*. Com efeito, apesar da estrutura do processo executivo se traduzir, fundamentalmente, na prática de actos funcionalmente orientados para atingir o fim específico de cobrança judicial de determinada quantia, essencialmente constituído por actos e operações que não contendem com a composição de interesses [actos de chamamento à execução, actos de desapossamento do devedor de coisas do seu património (penhora), acto de venda forçada seguida de pagamento com o preço da venda, etc.], esse processo apresenta uma particularidade, que se traduz no facto de a administração tributária gozar nele de uma dupla condição: a de credora/exequente e a de órgão auxiliar do juiz que “tutela” o processo.

Como a presente Relatora teve oportunidade de referir na declaração de voto que deixou exarada no acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 30 de Novembro de 2011, no Recurso n.º 0983/11, apesar de a administração tributária ser chamada a colaborar com o tribunal na cobrança dos seus próprios créditos, praticando no processo executivo todos os actos administrativos de cariz processual, conduzindo, assim, o rito ou procedimento processual com submissão às regras processuais, a lei permite-lhe ainda, em determinadas situações, agir no processo executivo na qualidade de credora/exequente, como acontece, por exemplo, quando profere decisão a responsabilizar, solidária ou subsidiariamente, outras pessoas pelo pagamento da dívida tributária (praticando um acto administrativo de asserção dos pressupostos legais para essa responsabilização, mudando a titularidade da dívida exequenda através do mecanismo da reversão) ou quando decide os pedidos que os devedores/executados lhe dirigem no

sentido de aceitar o pagamento da dívida através de dação em pagamento de bens ou quando autoriza o seu pagamento em prestações.

Nessas situações, abre-se no processo de execução fiscal um verdadeiro *procedimento administrativo/tributário*, que é apreciado e decidido pela administração tributária nessa própria qualidade, enquanto credora/exequente, como resulta à evidência do disposto nos artigos 196.º a 199.º do CPPT (no que toca ao pagamento em prestações) e do disposto nos artigos 201.º e 202.º do mesmo Código (no que toca à dação em pagamento), produzindo *actos materialmente administrativos em matéria tributária*. E tanto assim é que a entidade competente para deferir ou indeferir esses pedidos pode nem pertencer ao órgão da execução fiscal, isto é, ao órgão administrativo que conduz e dirige o processo executivo, mas a outro órgão da administração tributária (cfr. n.º 2 do art.º 197.º e n.ºs 2 e 3 do art.º 201.º do CPPT) (6).

Ou seja, nesses casos a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo), produzindo *actos materialmente administrativos em matéria tributária*, inseridos, assim, no âmbito de um *procedimento tributário* autónomo e funcionalmente diferente do *procedimento processual* dirigido à cobrança coerciva de determinadas quantias, embora “enxertado” neste ou a correr paralelamente a ele.

E a esses procedimentos tributários há que aplicar, naturalmente, os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente a norma contida no seu artigo 60.º.

Posto isto, a questão que se coloca é a de saber se o pedido de dispensa de prestação de garantia dá origem a um procedimento tributário no seio do processo de execução fiscal, cuja decisão fique a cargo da administração tributária enquanto exequente/credora, conducente à prolação de um *acto materialmente administrativo* em matéria tributária – caso em que seria necessário observar o dever de audiência prévia – ou se, pelo contrário, constitui um mero acto administrativo de carácter disciplinador dos termos do processo executivo, nele inserido pelo colaborador operacional do juiz face ao quadro normativo que regula o legal andamento do processo, sujeito a estritas regras e princípios processuais.

A resposta a esta questão não é fácil e tem merecido, por parte da jurisprudência, decisões antagónicas.

Na nossa perspectiva, o facto de a lei dispor, no artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, que a *administração tributária* pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia no caso de essa prestação lhe causar prejuízo irreparável ou no caso de manifesta falta de meios económicos revelada por insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, logo indicia que a apreciação e decisão desse pedido está a cargo da própria administração tributária, isto é, do sujeito activo da relação jurídica tributária e não do órgão ou agente da execução que auxilia o juiz, dando origem a um procedimento tributário específico, sujeito às regras que regem esses procedimentos, designadamente ao princípio da audiência prévia plasmado no artigo 60.º da LGT.

E, na verdade, quando o pedido de prestação de garantia ou da sua dispensa se insere no âmbito de uma autorização de pagamento da dívida em prestações, da competência da entidade que autoriza essa forma de extinção da relação jurídica tributária (art.º 199.º, n.º 8, do CPPT), não temos quaisquer dúvidas em afirmar que ele gera um verdadeiro *procedimento administrativo/tributário*, apreciado e decidido pela *administração tributária*, por vontade própria, na qualidade de credora, pois só ela tem competência para autorizar essa modalidade de pagamento da dívida prevista no artigo 42.º da LGT e regulamentada nos artigos 196.º e segs. do CPPT.

Mas também fora desse enquadramento, a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se, salvo o devido respeito por contrária opinião, como um verdadeiro *acto administrativo em matéria tributária*, uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária que passa pela expressão de uma vontade própria, enquanto sujeito activo da obrigação tributária, de dispensar ou não o sujeito passivo de lhe prestar uma garantia que assegure o pagamento da dívida exequenda e do acrescido face a situações de prejuízo irreparável ou de manifesta falta de meios económicos que o executado tem de alegar e documentar perante si e que a ela caberá avaliar.

Aliás, a utilização da expressão “*A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia...*”, contida no n.º 3 do artigo 52.º da LGT, aponta no sentido de se estar perante um poder discricionário que é atribuído à administração tributária na qualidade de titular do crédito cujo pagamento o executado deve assegurar. Tratar-se-á, pois, de um poder que o sujeito activo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o julgamento que realize, no âmbito de competências próprias, sobre a situação económica do executado e o prejuízo que a prestação de garantia lhe poderá causar. E, assim sendo, esse pedido dá origem a um procedimento tributário específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55.º e segs. da Lei Geral Tributária.

Razão por que se impunha, em princípio, observar o princípio da participação contido no artigo 60.º da LGT.

Todavia, segundo o disposto no artigo 170.º do CPPT, o pedido de dispensa de prestação de garantia «*deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária*» (n.º 3) e «*será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação*» (n.º 4), o que revela o carácter **urgente** deste procedimento, justificado pela necessidade de proteger o interesse do Estado, enquanto titular de créditos tributários, assegurando a sua efectiva cobrança através de garantias suficientes e idóneas que devem ser prestadas pelo executado durante a fase de discussão da legalidade do acto de liquidação, e a necessidade de evitar que através da dedução de pedidos de dispensa de prestação de garantia se facilite ou provoque a inviabilidade dessa cobrança, pela oportunidade concedida ao executado de dissipação de bens no período de tempo que decorra até à prolação da decisão, ficando definitiva ou gravemente comprometida a satisfação da necessidade pública de assegurar a efectiva cobrança de receitas tributárias.

Ora, embora o artigo 60.º da LGT não preveja expressamente situações de dispensa do dever de audição prévia no procedimento tributário para os procedimentos em que há, de forma objectiva e revelada pela lei, urgência na prolação da decisão, cremos que deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «*Quando a decisão seja urgente*», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Com efeito, de acordo com a doutrina <sup>(7)</sup> e a jurisprudência <sup>(8)</sup> da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal, a audiência prévia dos interessados, não tendo, embora, natureza jusfundamental, releva como princípio estruturante da lei especial sobre o processamento da actividade administrativa e, bem assim, como direito subjectivo procedimental, tendo natureza excepcional as normas que prevêm, em certas situações, o sacrifício desse direito; e, por essa razão, a urgência referida no artigo 103.º do CPA só se justifica nas situações em que o tempo seja determinante do sucesso ou insucesso da decisão a adoptar, em termos tais que se possa antever que, sem esse sacrifício, ficará definitiva ou gravemente comprometida a satisfação de uma necessidade pública indeclinável, incompatível com a observância do prazo mínimo legalmente previsto para o exercício do direito do interessado a ser ouvido no procedimento.

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

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

Sempre se dirá, porém, para os que não aceitem a aplicabilidade da referida norma do Código de Procedimento Administrativo, que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha aqui a função da audiência prévia, pois que seguindo-se uma imediata decisão fica afastada a possibilidade daquele ser surpreendido com diligências instrutórias que só por si justificassem um acto de sentido contrário àquele que aguardava.

Nesse requerimento o interessado deve fazer a subsunção dos factos que alega ao direito aplicável, fazer a sua interpretação das normas que são chamadas a justificar a decisão e dar logo o seu contributo para que seja proferida uma decisão correcta, tanto no que toca aos pressupostos de facto como aos pressupostos de direito do acto a proferir, pelo que não havendo instrução, mas tão-só a apreciação por parte do órgão decisor dos factos invocados face à prova oferecida e sua subsunção ao direito aplicável, como se de um deferimento ou indeferimento liminar se tratasse, não há que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão, não há que renovar ou duplicar essa audição. É o que resulta, aliás, da regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT, segundo a qual “*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 ainda não se tenha pronunciado*”, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação.



Nesta conformidade, tem de ser revogada a sentença recorrida, que em sentido contrário decidiu.

Face a essa revogação, importaria passar ao conhecimento, por substituição, da outra questão suscitada na reclamação com vista à pretendida anulação do acto reclamado e cujo conhecimento ficaria prejudicado pela solução dada ao litígio na sentença recorrida (erro nos pressupostos de facto na decisão de indeferimento do pedido de dispensa de garantia).

Na verdade, o artigo 715.º, n.º 2 do CPC determina que “*Se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários*”, e tal norma é aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo por força do disposto nos artigos 749.º e 762.º, n.º 1, e do preceituado no artigo 726.º, todos do CPC, desde que não esteja em causa matéria de facto.

Todavia, não constando da decisão recorrida a matéria de facto pertinente à apreciação desse fundamento e dada a falta do poder/dever de, nessas condições, este tribunal se substituir ao tribunal recorrido para fixar os factos relevantes, não se entrará no conhecimento dessa questão e antes se determinará a baixa dos autos ao TAF do Porto a fim de aí ser conhecida.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância a fim de aí serem conhecidas as restantes questões suscitadas na reclamação.

Sem custas, dado que a Recorrida não contra-alegou.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) Na noção legal contida no artigo 54.º da Lei Geral Tributária o *procedimento tributário* compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários.

(<sup>2</sup>) Na noção legal contida no artigo 1.º do Código de Procedimento Administrativo o *procedimento administrativo* é a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução.

(<sup>3</sup>) Incidentes cuja apreciação cabe ao juiz no âmbito da competência para decidir “incidentes” atribuída pelo art.º 151.º do CPPT e arts. 49.º, n.º 1, alínea d), e 49.º-A, n.ºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002

(<sup>4</sup>) In “A Execução Fiscal”, 2ª Edição, Almedina, pág. 45.

(<sup>5</sup>) Os quais só podem, à luz da nossa Constituição e dos princípios que a inspiram, ser levados a cabo pelos tribunais.

(<sup>6</sup>) Actos que só estão sujeitos a um controle de legalidade pelo Tribunal dentro da própria execução fiscal por virtude a Lei Geral Tributária ter vindo consagrar, de modo inovador, um direito de reclamar no processo executivo dos *actos materialmente administrativos* nele praticados (art.º 103.º). Se não fosse esta norma, esses actos teriam de ser impugnados através de acção administrativa especial (art.º 97.º, n.º 2 do CPPT e 191.º do CPTA) e ficariam sujeitos ao prazo geral de revogação que consta do art.º 141.º do CPA, e não ao curtíssimo prazo de revogação previsto no art.º 277.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT.

(<sup>7</sup>) Cf. Pedro Machete, in “*A Audiência Dos Interessados No Procedimento Administrativo*”, pp. 505 e segs. e Freitas do Amaral, in “*Curso de Direito Administrativo*”, II, p. 323.

(<sup>8</sup>) Cf., entre outros, os acórdãos da Secção de 20.11.2002, no Rec. n.º 48417, de 25.09.2003, no Rec. n.º 47953, de 29.06.2006, no Rec. n.º 816/05, e os acórdãos do Pleno de 31.03.2004, no Rec. n.º 35338 e de 13.10.2004, no Rec. n.º 1218/02.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de acto de Órgão da Execução fiscal. Dívidas ao Fundo Social Europeu. Caducidade. Incompetência em razão da matéria do STA. Impenhorabilidade de saldo de conta bancária. Associações sindicais. Apoio judiciário.*

### Sumário:

*I — As dívidas emergentes de participações pagas e utilizadas ou indevidamente aplicadas, por acções de formação realizadas ao abrigo dos programas do Fundo Social Europeu, pelo facto de serem cobradas coercivamente não se transformam em dívidas tributárias, para o efeito de se lhe aplicar o respectivo regime de caducidade;*

- II — *A haver lugar a caducidade será do despacho proferido pela autoridade administrativa competente que determinou a reposição (devolução) das quantias indevidamente recebidas, dado que este é o acto administrativo definidor da situação jurídica do recorrente e que serviu de base à emissão das certidões de dívida, que não são mais do que mera execução daquele;*
- III — *O eventual decurso do prazo previsto na lei para a Administração pública ordenar a reposição de verbas indevidamente recebidas traria como consequência a ilegalidade do mesmo, pelo que enquanto tal despacho não for atacado e permanecer na ordem jurídica, o título executivo assente na emissão de certidões de dívida é perfeitamente exequível e legítimo para suportar a execução em curso;*
- IV — *Questões relacionadas com a eventual ilegalidade do despacho que ordenou a reposição ou a devolução das quantias indevidamente recebidas, em especial, por já ter decorrido o prazo estabelecido na lei para esse efeito, não é da competência dos tribunais tributários, mas sim dos tribunais administrativos de círculo;*
- V — *Conferindo o artigo 56.º da Constituição da República Portuguesa às associações sindicais papel relevante na defesa e promoção dos direitos e interesses dos trabalhadores que representem, há-de considerar-se decorrer do mesmo preceito a garantia de um acervo mínimo de bens móveis e imóveis que garantam às associações sindicais o desempenho desse papel, garantia essa que o artigo 453.º do Código do Trabalho visa concretizar ao consagrar a impenhorabilidade dos bens móveis e imóveis de associação sindical cuja utilização seja estritamente indispensável ao seu funcionamento;*
- VI — *Resultando da matéria dada como provada que o saldo da conta bancária penhorado respeita a quotizações dos associados e de que se trata de verbas imprescindíveis ao pagamento das despesas de funcionamento do recorrente, que não dispõe de quaisquer outros bens móveis ou imóveis de sua titularidade, há-de concluir-se que a manutenção da penhora viola do artigo 453.º do Código do Trabalho;*
- VII — *Tendo sido conferido ao recorrente apoio judicial na oposição à execução fiscal, e considerando que a reclamação de actos de órgão de execução fiscal constitui momento jurisdicional da execução devendo ser tramitada no próprio processo de execução fiscal, nada obsta a que, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 18.º da Lei n.º 43/2004, de 29 de Julho, tal apoio judiciário se estenda à execução fiscal onde corre a reclamação.*

Processo n.º 97/12-30.

Recorrente: SINDIPESCAS — Sindicato Democrático das Pescas.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I-RELATÓRIO

1. SINDIPESCAS - SINDICATO DEMOCRÁTICO DAS PESCAS, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a reclamação que deduziu contra o acto de penhora de saldo da conta bancária efectuada no âmbito do processo executivo n.º 3123200401003364.

2. O recorrente termina as suas alegações enunciando as seguintes Conclusões:

“a) A sentença recorrida, com o devido respeito, não se pronunciou, conforme lhe competia, sobre questões que devia apreciar, enfermando-se assim da nulidade prevista no n.º 1 do art.º 125.º do CPPT.

b) É questão de direito substantivo e, por isso, integrada na esfera de conhecimento oficioso dos tribunais, independentemente da sua posição hierárquica, a caducidade do direito à liquidação de dívidas provenientes de participações comunitárias.

c) Se no que respeita à prescrição de dívidas emergentes de participações comunitárias, a jurisprudência constante dos tribunais superiores tem entendido ser aplicável a lei civil, (posição essa assumida pela sentença recorrida) quanto ao prazo da prescrição e respectivo regime de conhecimento, por maioria de razão, julgamos nós, faz todo o sentido a aplicação da lei civil no que respeita ao regime de conhecimento por parte do Tribunal, da caducidade do exercício do direito à liquidação.

d) Inexistindo normas comunitárias que prevejam regras sobre a caducidade da liquidação das dívidas emergentes de participações financeiras recebidas e a restituir e o respectivo regime de apreciação por parte do Tribunal, somos de concluir que deverão ser aplicadas as regras do direito civil previsto nos artigos 328.º e seguintes do CC, mais especificamente o art.º 333.º do C.C.

e) A caducidade do direito à liquidação da dívida foi oportunamente arguida pelo ora Recorrente, em sede de alegações, e sobre a mesma não se pronunciou a sentença recorrida, quando é certo que a caducidade pode ser invocada em qualquer fase do processo. (vide n.º 1 do art.º 333.º do CC.)

f) Sendo a caducidade da liquidação de tais dívidas de conhecimento oficioso, o Tribunal “a quo” omitiu o dever de pronúncia quanto a tal questão, assim como quanto a factos relevantes para o efeito, que deveriam constar da matéria dada como assente, o que não sucedeu.

g) Sendo aplicável ao caso sub judice o prazo de caducidade da liquidação previsto na legislação tributária em vigor à data dos factos, por remissão contida no art. 1.º do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 246/91, de 6 de Julho, é por demais evidente que, tanto a liquidação como a respectiva notificação ao ora Recorrente ultrapassaram o prazo de cinco anos previsto na legislação à data em vigor, nomeadamente o prazo estipulado no art. 33.º do Código Processo Tributário.

h) Este prazo conta-se, no que respeita aos tributos segundo as regras dos artigos 33.º do CPT ou seja, da ocorrência do facto gerador do imposto, que não é mais do que o ano a que respeita a matéria colectável.

i) No que tange a dívidas provenientes de participações comunitárias e por paralelismo de situações, o prazo de caducidade deverá contar-se da data da transferência dos fundos comunitários ora em causa para a conta do reclamante, facto que ocorreu durante o ano de 1994.

j) O único acto impeditivo da caducidade é a notificação da liquidação, dentro do referido prazo.

k) O que não sucedeu.

l) O direito de liquidar a alegada dívida se extinguiu pelo seu não exercício dentro do prazo que a lei concede para o efeito, nos termos do artigo 31.º, n.º 1, do CPT, aplicável às dívidas emergentes de participações financeiras recebidas ao abrigo do quadro comunitário de apoio, por remissão do já supra citado Decreto- lei.

m) Quando foi efectuada a liquidação e a mesma notificada ao Recorrente há muito tinha já caducado o direito da Administração Fiscal de liquidar o respectivo montante.

n) Nos termos constitucionalmente consagrados, nomeadamente no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, o Recorrente não pode ser obrigado a pagar uma dívida cuja liquidação não foi efectuada segundo os procedimentos e prazos prescritos na lei.

o) A omissão de pronúncia por parte do Tribunal faz com que a decisão inserta na respectiva sentença se baseie em pressupostos erróneos.

p) Razão pela qual a sentença recorrida deverá ser declarada nula nos termos e ao abrigo do disposto no n.º 1 do art.º 125.º do CPPT.

q) Entendendo-se que se verificou in casu a caducidade da liquidação das participações financeiras comunitárias ora em causa, o prosseguimento com as diligências executivas por parte da Entidade Recorrida representa uma actuação subsumível ao instituto do abuso de direito consagrado no art.º 334.º do CC.

r) A administração pública exerce um poder público e por isso na prossecução de interesses a seu cargo, tem de respeitar não só a lei, como também princípios e regras, de entre outros, os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito.

s) A figura do abuso de direito, que se encontra prevista no art.º 334.º do Código Civil, pressupõe que por parte do seu titular haja um excesso manifesto no respectivo exercício, tendo em conta os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes e pelo fim social e económico desse direito.

t) O que, na nossa modesta opinião, ocorre no caso ora sub judice, devendo tal ser declarado pelo Tribunal.

u) Dispõe o n.º 1 do art.º 453.º do Código do Trabalho que — São impenhoráveis os bens móveis e imóveis de associação sindical ou associação de empregadores cuja utilização seja estritamente indispensável ao seu funcionamento.

v) Não especificando o respectivo artigo o carácter de utilidade pública ou não da associação sindical.

w) Tal significa que não foi intenção do legislador sujeitar a impenhorabilidade de bens móveis ali previstos da atribuição da natureza de utilidade pública das referidas associações, pois se essa fosse a intenção do legislador tê-lo-ia dito expressamente o que na realidade não fez.

x) A lei civil não fornece o conceito de coisas móveis, já que se limita a fazer, no n. 1 do art. 204.º do CC, uma enumeração das coisas, a que cabe a designação de “coisas imóveis”, considerando genericamente como “coisas móveis”, “por contraposição ou por via negativa”, todas as demais — (vide art. 205.º) ou seja. “Tudo o que não é imóvel é móvel” — (Vide ainda os Prof.ºs Pires de Lima e A. Varela, in ob cit, págs. 194 e 198).

y) É pois manifesto que o saldo da conta bancária do Recorrente, por constituir dinheiro e integrar o conceito de coisa móvel, tem de merecer o tratamento jurídico próprio das “coisas móveis” designadamente para os fins do disposto no n.º 1 do art.º 453.º do CT.

z) Ora, tendo o Tribunal “a quo” considerado que: “O saldo de conta bancária penhorado respeita a quotas de associados; Tratam-se de verbas imprescindíveis ao pagamento das despesas de funcionamento do Reclamante; o Reclamante não dispõe de quaisquer bens móveis ou imóveis de sua titularidade, constituindo sua única receita a proveniente de quotas de associados,

aa) É por demais evidente que a utilização do saldo bancário ora em causa por parte do Recorrente, é estritamente indispensável ao seu funcionamento.

bb) De acordo com a matéria de facto tida como assente pelo Tribunal estão assim reunidos os pressupostos de impenhorabilidade de bens previstos no art.º 453.º do CT.

cc) Pelo que, a decisão recorrida ao ter assumido uma posição diversa da supra expressa está a violar o disposto na lei, devendo a mesma ser revogada.

NESTES TERMOS, NOS MAIS DE DIREITO E SEMPRE COM O MUI DOUTO SUPPLEMENTO DE V.ª EXA., DEVE O PRESENTE RECURSO SER ADMITIDO, JULGADO PROCEDENTE POR PROVADO, E DAÍ SER REVOGADA A SENTENÇA RECORRIDA NOS TERMOS SOBREDITOS.”

3. Juntamente com esse recurso, subiu também o que o reclamante interpôs do despacho proferido a fls. 444, que recaiu sobre o pedido de extensão de apoio judiciário.

3.1. As alegações deste recurso apresentam as seguintes conclusões:

a) Nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 18.º da Lei 34/2004 de 29 de Julho, então em vigor, o apoio judiciário é extensivo a todos os processos que sigam por apenso àquele em que essa concessão se verificar, sendo-o também no processo principal, quando concedido em qualquer apenso.

b) Quer a Oposição à Execução Fiscal (art.ºs 151.º e 166.º do CPPT) quer a Reclamação de Actos de Órgão de Execução Fiscal correm termos no próprio processo de execução fiscal. (Vide art.º 97.º n.º 1 alínea n) do CPPT).

c) O processo de oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma, em relação ao processo executivo, funciona, sim, na dependência deste como oposição ou contestação à pretensão do exequente, de modo paralelo ao disposto nos artigos 812.º e seguintes do Código Processo Civil, tal como vem sendo aliás entendido pelo Supremo Tribunal Administrativo (vd. Cons. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado, Vislis, 2003, pág. 865).

d) Nesse sentido vide ainda o Ac. do STA de 14/04/1999, proferido no Rec. 22948.

e) No caso sub judice foi concedido ao Recorrente apoio judiciário no processo de oposição n.º 880/04.OBELSB oposição deduzida no processo (principal) de execução fiscal n.º 3123200401003364 e no qual corre termos a presente reclamação de actos de órgão de execução fiscal, conforme dispõe o art.º 97.º n.º 1 alínea n) do CPPT.

f) O despacho ora recorrido violou, de forma clara e evidente, a legislação sobre a matéria, designadamente o disposto no art.º 18.º n.º 4 da Lei 34/2004 de 29 de Julho, razão pela qual deve ser revogado, com as ulteriores consequências legais.

g) Devendo outrossim, o Tribunal ad quem proferir decisão no sentido atender nos presentes autos, o apoio judiciário concedido ao Recorrente no processo de oposição n.º 880/04BELSB pois só assim se fará a competente justiça.”

4. Não foram apresentadas Contra-alegações.

5. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu Parecer apenas sobre o recurso interposto da sentença, concluindo pela procedência do mesmo, por considerar, entre o mais, que: “1. (...).

3. Quanto à questão da caducidade, fundou-se o decidido em não se impor o seu conhecimento oficioso e em a mesma apenas ter sido suscitada em sede de alegações, o que está de acordo com o entendimento dominante do S.T.A., com base no que resulta do disposto no art. 135.º do C.P.A., quanto aos actos desconformes à lei serem apenas anuláveis, salvo no que em contrário se encontre previsto -

4. Quanto à questão do abuso de direito, fundou-se ainda o decidido na não violação dos princípios da confiança e da boa fé, em termos que não repugna também aceitar, com base em desde 2001 terem ocorrido notificações para pagamento e que as respectivas dívidas tinham sido “indevidamente percebidas” — assim, ponto 3 do probatório -

5. Quanto à impenhorabilidade dos bens, julgou-se que, não se mostrando que ao Sindicato ora recorrente tenha sido atribuída utilidade pública, não podia beneficiar da regra contida no art. 823.º n.º 1 do CPC..

6. Vem invocada agora a impenhorabilidade resultante do art.453.º do Código do Trabalho (versão de 2009), a qual pressupõe apenas a indispensabilidade do bem em causa para o exercício da actividade.

7. Ora, quer parecer que tal norma ainda que inserida em diploma especial não pode deixar de ser aplicável ao caso dos autos, e resultando já tal do ponto 12 do probatório quanto ao bem que foi penhorado — saldo da conta bancária 50058938120 existente no Millennium BCP, no montante de € 889,07-, o recurso é de proceder ainda que apenas com este fundamento, sendo consequentemente de revogar o decidido nessa parte e, julgando procedente a reclamação apresentada, mandar levantar a penhora efectuada.”

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

## II- FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

“1. Foi instaurado contra o Reclamante, em 30/01/2004, o processo executivo nº3123200401003364 (capa do processo executivo, a fls. 28);

2. Serve de base à execução a certidão de dívida emitida em 03/11/2003 pelo Sr. Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu (fls. 30);

3. Consta daquela certidão que a dívida de € 563.776,33 é relativa a participações financeiras provenientes do Fundo Social Europeu (€367.526,24) e do Estado Português (€196.250,09), indevidamente percebidas pelo Reclamante no âmbito dos pedidos de contribuição nº2, do P0 90 1001 P1, nºs 1000 e 4 do 90 1004 P1, nºs 1, 2,3, 4 e 5 do P0 90 7003 PI e nº6 do P090 4001 PI];

4. O Reclamante foi citado em 11/02/2004 (fls. 25 e informação a fls. 216);

5. Em 07/05/2004 foi deduzida oposição à execução (informação a fls. 216);

6. Em 01/06/2004, foi o Reclamante notificado para prestar garantia no valor de €712.097,51 (informação a fls. 216);

7. Foi indeferido o pedido de isenção de prestação de garantia, decisão confirmada em reclamação judicial, por sentença de 24/03/2005 (fls. 168 e informação a fls. 216);

8. Foi indeferido novo pedido de dispensa de prestação de garantia por despacho do Sr. Chefe de Finanças, de 23/08/2006 (informação a fls. 216);

9. Em 06/08/2010, foi efectuada penhora de conta bancária da Reclamante junto do Millennium BCP (auto de penhora, a fls. 202);

10. A reclamação foi enviada ao Serviço de Finanças sob registo postal em 20/09/2010 (carimbo dos CTT, aposto no sobrescrito de remessa, a fls. 26);

11. O saldo de conta bancária penhorado respeita a quotizações de associados (depoimento de .....).

12. Tratam-se de verbas imprescindíveis ao pagamento das despesas de funcionamento do Reclamante (depoimento de .....).

13. O Reclamante não dispõe de quaisquer bens móveis ou imóveis de sua titularidade, constituindo sua única receita a proveniente de quotizações (depoimento de .....),

14. O reclamante foi notificado pelo DAFSE do montante das dívidas a restituir, nunca depois de 2001, conforme oficiosa fls. 31 e seguintes (vd. tb. artº10º, da p.i.).”

### 2- DE DIREITO

2- A)- Quanto ao recurso relativo à sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a reclamação

1. Das questões a apreciar e decidir

Nos termos do Direito comunitário os Estados – membros passaram a ser responsáveis pela gestão e controlo dos Fundos Comunitários, incumbindo-lhes designadamente verificar regularmente se as acções financiadas pela Comunidade foram conduzidas de forma correcta, impedir e combater as irregularidades e recuperar os fundos perdidos na sequência de abuso ou de negligência <sup>(1)</sup>.

Portugal passou, assim, a ser subsidiariamente responsável, perante a Comissão das Comunidades Europeias, pelo reembolso das participações pagas e não utilizadas ou indevidamente aplicadas. A natureza das verbas envolvidas impôs que as acções contenciosas conducentes à reposição daqueles subsídios, quando irregularmente utilizados, se processassem no domínio da justiça fiscal, cujo regime jurídico foi fixado pelo Decreto-Lei nº158/90, de 17 de Maio, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 246/91, de 6 de Julho. Aí se prevê que “Sempre que as entidades obrigadas à restituição de qualquer quantia recebida no âmbito das participações do Fundo Social Europeu e do Estado Português não cumpram a sua obrigação no prazo estipulado, será a mesma realizada através de execução fiscal” <sup>(2)</sup>.

É neste contexto que se compreende a execução coerciva objecto dos presentes autos, resultando da matéria dada como provada que a mesma teve por base certidões de dívida relativas a participações financeiras provenientes do Fundo Social Europeu e do Estado Português, indevidamente percebidas (pontos 1 a 4 da matéria dada como provada).

Depois de ter sido indeferido o pedido de isenção de prestação de garantia e de novo pedido de dispensa de prestação de garantia (pontos 7 e 8 da matéria dada como provada), foi efectuada penhora do saldo de conta bancária, respeitante a quotizações dos associados, contra o qual apresentou o recorrente reclamação (pontos 9 a 11 da matéria dada como provada).

Vem o presente recurso interposto pelo SINDIPESCAS-SINDICATO DEMOCRÁTICO DAS PESCAS contra a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o acto do Órgão de Execução Fiscal, que ordenou a penhora do saldo da conta bancária do reclamante.

Para tanto, o Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa ponderou, entre o mais, com interesse para a decisão do recurso:

- Quanto à caducidade da liquidação, apenas suscitada em sede de alegações, a mesma não é do conhecimento officioso no processo executivo nem no tributário, como já foi salientado nos Acórdãos do STA (Pleno do CT) de 7/7/2004, proc. 0564/02 e 22/6/1994, proc. 016575;

- Quanto ao alegado abuso de direito, concluiu-se que vindo o mesmo sustentado no facto de se prosseguir com diligências executivas quando a dívida já se encontra prescrita e caducada, não se encontrando a dívida prescrita e não podendo a caducidade ser conhecida em processo executivo, não há qualquer violação do princípio da confiança e da boa-fé por inércia da contraparte;

- Quanto à impenhorabilidade dos bens objecto da penhora, nos termos do n.º 1 do art. 823º do CPC, julgou-se que os sindicatos são entidades associativas de carácter privado e inscrição facultativa, não resultando dos autos que tenha sido atribuída utilidade pública ao reclamante, condição exigida por aquele preceito.

Contra esta argumentação se insurge no presente recurso o recorrente, alegando em síntese:

- A caducidade das dívidas em causa é de conhecimento officioso, pelo que o tribunal “a quo” omitiu o dever de pronúncia, devendo a sentença ser declarada nula;

- Inexistindo normas comunitárias que prevejam regras sobre a caducidade da liquidação das dívidas emergentes de participações financeiras do Fundo Social Europeu, o respectivo regime deve seguir as regras do direito civil previstas nos arts. 328º e ss. do CC, em particular, o art. 333º CC;

- Nos termos constitucionalmente consagrados, em especial o art. 103º, n.º3, da CRP o recorrente não pode ser obrigado a pagar uma dívida cuja liquidação não foi efectuada segundo os procedimentos e prazos prescritos na lei;

- Entendendo-se que há caducidade da liquidação o prosseguimento das diligências implica actuação subsumível ao instituto do abuso de direito, art. 334º do CC;

- Estão reunidos os pressupostos de impenhorabilidade de bens previstos no n.º1 do art. 453º do Código do Trabalho, pelo que a sentença recorrida está a violar a lei.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito do recurso, as questões a decidir são, por conseguinte, as de saber: se ocorre a nulidade da sentença por omissão de pronúncia; a caducidade; o abuso de direito; e, bem assim, se assiste razão ao recorrente quanto à invocada impenhorabilidade.

## 2. Quanto à omissão de pronúncia

Começando pela questão relativa à omissão de pronúncia, o recorrente, embora reconhecendo só ter suscitado a questão da caducidade das dívidas emergentes de participações comunitárias nas alegações (fls. 299 ss. dos autos), entende que a mesma é de conhecimento officioso, enfermando a sentença “a quo”, na sua óptica, de nulidade, nos termos do disposto no art. 125º do CPPT.

Afigura-se, no entanto, que não tem razão.

Com efeito, verifica-se que o Mmo. Juiz “a quo” apreciou e pronunciou-se sobre o pedido de caducidade alegado pelo recorrente, tendo ficado consignado que “a caducidade da liquidação não é de conhecimento officioso no processo executivo nem no processo tributário, como já foi salientado nos Acórdãos do STA (Pleno do CT) de 07/07/2004, proc. 0564/02 e de 22/06/1994, proc. 016575). Como assim, a invocação deste fundamento em alegações escritas importa intempestiva ampliação da causa de pedir por não resultar de factos novos ou de conhecimento superveniente que não pudessem ter sido invocados na petição inicial, o que inviabiliza a possibilidade de uma apreciação do mérito.”

Por aqui se vê que o pedido foi apreciado e rejeitado com base na jurisprudência deste Supremo Tribunal, pois tendo-se concluído que não se trata de questão de conhecimento officioso, teria de dar-se por prejudicada a apreciação do mérito.

Assim sendo, improcede, pois, a alegada nulidade por omissão de pronúncia.

## 3. Do alegado erro de julgamento quanto à questão da caducidade

Em relação à questão da caducidade da liquidação das dívidas emergentes de participações financeiras recebidas e a restituir, o recorrente alega, em síntese, que deve ser aplicado o regime do conhecimento officioso do direito civil e o prazo de caducidade previsto no art. 33º do Código do Processo Tributário, prazo esse que se contaria desde a data da transferência dos fundos comunitários.

Também aqui não podemos dar razão ao recorrente, porque a sua apreciação não cabe, desde logo, na competência dos tribunais tributários (cfr. arts. 45º a 49º do ETAF), como decidiu e bem o Mmo. Juiz “a quo”.

Vejam os.

A questão do conhecimento officioso da caducidade tem sido controvertida na jurisprudência deste Supremo Tribunal, antes e depois da consagração do conhecimento officioso da prescrição no CPT<sup>(3)</sup>.

Depois da consagração desta regra no CPT, considerando que no direito tributário a necessidade de segurança e certeza jurídicas é o fundamento comum de ambos os institutos, ficou consignado, no Acórdão do STA de 24/9/2003, proc n.º 564/02, que a caducidade integra, tal como a prescrição e “no domínio específico do direitos fiscal, matéria do conhecimento officioso pelo tribunal”. Este Acórdão veio, porém, a ser revogado pelo Acórdão do Pleno de 7/7/2004, proc n.º0564/02, com a se-

guinte fundamentação: “a liquidação efectuada depois de decorrido o prazo de caducidade, é apenas uma ilegalidade, idêntica a outras ilegalidades, susceptível de gerar a anulabilidade do acto, a alegar expressamente no processo de impugnação. Vemos realmente que no art. 99º do CPPT que constitui fundamento de impugnação “qualquer ilegalidade”, sendo que nos parece inequívoco que a liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade, é igualmente uma ilegalidade idêntica a todas as outras que se englobam no citado art. 99º do CPPT, e que não merece pois tratamento diverso”. E, mais adiante, conclui-se que “É certo que a prescrição é de conhecimento officioso. Mas aqui podemos ver uma questão que tem a ver com a eficácia do acto, que não com a sua ilegalidade, justificando tratamento diverso.” Esta jurisprudência veio a ser confirmada pelo Acórdão do STA de 4/2/2004, proc n.º 01733/03, com o argumento segundo o qual prescrição e caducidade são institutos substancialmente diferentes: “enquanto a prescrição tem em vista a inércia do credor, a caducidade visa a certeza e segurança jurídica das relações jurídicas respectivas, tendo esta a ver com a legalidade da liquidação e aquela com a extinção da dívida exequenda”.

No caso em análise, o problema é mais complexo porque não estamos na presença de dívidas tributárias, mas sim de dívidas emergentes de participações pagas e utilizadas ou indevidamente aplicadas, por acções de formação realizadas ao abrigo dos programas do (FSE), não se podendo, como pretende o recorrente, falar aqui sequer em liquidação sujeita às regras do CPPT e da LGT. É que o facto de tais dívidas serem cobradas coercivamente não lhes muda a natureza transformando-as em dívidas tributárias.

Na situação em apreço, a haver lugar para a caducidade será do despacho proferido pela autoridade administrativa competente que determinou a reposição (devolução) das quantias alegadamente indevidamente recebidas. Este é que é o acto administrativo definidor da situação jurídica do recorrente e que serviu de base à emissão das certidões de dívida, que não são mais do que mera execução daquele. O eventual decurso do prazo previsto na lei para a Administração pública ordenar a reposição de verbas indevidamente recebidas traria como consequência a ilegalidade da devolução ou reembolso das dívidas. Enquanto tal despacho não for atacado e permanecer na ordem jurídica, o título executivo assente na emissão de certidões de dívida <sup>(4)</sup> é perfeitamente exequível e legítimo para suportar a respectiva execução fiscal em curso.

Respeitando a dívida exequenda a restituir a quantias recebidas no âmbito de participações do FSE, o recorrente teve a possibilidade de intentar acção administrativa especial dos despachos que ordenaram a restituição das importâncias recebidas. E parece que isso terá acontecido, uma vez que dos autos consta cópia de petição relativa a providência cautelar nesse sentido a que se deverá ter seguido a acção principal (cfr. fls. 123 ss. dos autos de reclamação). E é precisamente por ter sido negado provimento à providência cautelar requerida que o título executivo que está na base do processo de execução instaurado contra o recorrente permanece exequível <sup>(5)</sup>.

No sentido de que quaisquer questões “que se prendam com a legalidade da dívida exequenda e/ou representam interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que extraiu o título não se enquadram como fundamento da oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT”, cfr. o Acórdão do STA de 1/6/2011, proc n.º 0214/11.

Por conseguinte, questões relacionadas com a eventual ilegalidade do despacho que ordenou a reposição ou a devolução das quantias indevidamente recebidas, em especial, por já ter eventualmente decorrido o prazo estabelecido na lei para esse efeito, não é da competência dos tribunais tributários (art. 49º do ETAF), mas sim dos tribunais administrativos de círculo (art. 44º do ETAF), sendo que a infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determinam a incompetência absoluta do tribunal (cfr. o art. 16º do CPPT).

No caso em apreço, para além da incompetência em razão da matéria, há ainda outro obstáculo à apreciação da caducidade e que deriva do facto de nos presentes autos estarmos perante uma reclamação do acto do órgão de execução fiscal que determinou a penhora do saldo da sua conta bancária.

Na verdade, tal acto apenas pode ser atacado por vícios próprios o que não se passa decididamente com a questão da caducidade suscitada pelo recorrente. Como salienta JORGE DE SOUSA <sup>(6)</sup>, “a ilegalidade a invocar terá de afectar o acto reclamado praticado no processo de execução fiscal, pois é ele que é objecto da reclamação. Por isso, não se pode atacar o acto reclamado, praticado pelo órgão da execução fiscal, invocando”, designadamente “a ilegalidade da liquidação do tributo em que assenta a execução, pois não se trata de acto praticado na execução fiscal”.

Pelo exposto, sempre seria de manter a sentença recorrida embora com outros fundamentos.

A improcedência desta questão prejudica o conhecimento da relativa ao abuso de direito, uma vez que vem sustentada no facto de se prosseguir a execução quando a dívida já se encontra caducada, faltando analisar apenas a da eventual ilegalidade da sentença por violação do art. 453º do Código do Trabalho.

4. Quanto à invocada ilegalidade da sentença recorrida por violação do art. 453º do Código do Trabalho

Na primeira instância o recorrente fez assentar a impenhorabilidade dos bens objecto da penhora no disposto no art. 823º do CPC, o que foi rejeitado pelo Mmo. Juiz “a quo” por não estarem demonstrados os pressupostos da impenhorabilidade referidos naquela norma.

Vem o recorrente, tendo subjacente a matéria de facto apurada em primeira instância, reiterar a impenhorabilidade dos bens objecto da penhora, mas agora com outro fundamento de direito, o disposto no art. 453º do Código do Trabalho.

Para esse efeito alega o recorrente que “tendo o Tribunal “a quo” considerado que: “o saldo de conta bancária penhorada respeita a quotizações de associados; Tratam-se de verbas imprescindíveis ao pagamento das despesas de funcionamento do Reclamante; o Reclamante não dispõe de quaisquer bens móveis ou imóveis de sua titularidade, constituindo sua única receita a proveniente de quotizações, é por demais evidente que a utilização do saldo bancário ora em causa por parte do Recorrente, é estritamente indispensável ao seu funcionamento” [pontos z) e aa) das conclusões].

Vejam os.

O art. 453º do Código do Trabalho dispõe que “São impenhoráveis os bens móveis e imóveis de associação sindical ou associação de empregadores cuja utilização seja estritamente indispensável ao seu funcionamento”.

O art. 56º, nº1, da Constituição da República Portuguesa confere às associações sindicais <sup>(7)</sup> a defesa e promoção dos direitos e interesses dos trabalhadores que representem. Constituem direitos das associações sindicais, nos termos do disposto no nº2, do mesmo preceito: participar na elaboração da legislação do trabalho; participar na gestão das instituições de segurança social e outras organizações que visem satisfazer os interesses dos trabalhadores; pronunciar-se sobre os planos económico-sociais e acompanhar a sua execução; fazer-se representar nos organismos de concertação social, nos termos da lei; participar nos processos de reestruturação da empresa, especialmente no tocante a acções de formação ou quando ocorra alteração das condições de trabalho”. Segundo o nº 3 compete ainda às associações sindicais exercer o direito de contratação colectiva.

Sem prejuízo de alguns direitos reconhecidos neste preceito não poderem ser exercidos universalmente por todas e cada uma das associações sindicais <sup>(8)</sup>, a verdade é que se retira do mesmo o papel relevante que a Constituição atribui às associações sindicais <sup>(9)</sup> nos vários domínios apontados.

Assim sendo, há-de considerar-se decorrer deste mesmo preceito constitucional a garantia de um acervo mínimo de bens móveis e imóveis que garantam às associações sindicais o desempenho desse papel, garantia essa que o art. 453º do Código do Trabalho visa concretizar.

Por outro lado, o Mmo. Juiz “a quo” apenas rejeitou a questão da impenhorabilidade porque, embora tratando-se de um sindicato, não vinha demonstrada a utilidade pública da associação sindical imposta pelo art. 823º do CPC, exigência que o art. 453º do Código do Trabalho não estabelece.

Acontece que o alcance das duas normas é muito diferente, pois enquanto o art. 823º do CPC consagra de plano a isenção de penhora em relação aos bens das pessoas colectivas de utilidade pública, bastando-se, por conseguinte, com a prova dessa condição. O mesmo já não se passa com o art. 453º do Código do Trabalho que apenas garante a impenhorabilidade dos bens móveis e imóveis de associação sindical “estritamente indispensáveis” ao seu funcionamento.

Assim sendo, considerando que a Constituição da República Portuguesa, no seu art. 56º, nº1, não estabelece qualquer distinção entre as associações sindicais consoante lhes seja atribuída utilidade pública ou não e resultando da matéria dada como provada (cfr. pontos 11 a 13 da matéria de facto assente) que o saldo da conta bancária penhorado respeita a quotizações dos associados e de que se trata de verbas imprescindíveis ao pagamento das despesas de funcionamento do recorrente, que não dispõe de quaisquer outros bens móveis ou imóveis de sua titularidade, há-de concluir-se que a manutenção da penhora viola o referido art. 453º do Código do Trabalho.

Procede, desta forma, a ilegalidade invocada pelo recorrente, devendo ser revogada a sentença recorrida, julgando-se procedente a reclamação e anulando-se o acto reclamado que ordenou a penhora do saldo da conta bancária do recorrente.

2- B) - Quanto ao recurso do despacho de indeferimento do pedido extensão do apoio judiciário

Como ficou dito, juntamente com o recurso da sentença “a quo” subiu o recurso do despacho que indeferiu o pedido de extensão do apoio judiciário. Não obstante tratar-se de um recurso de despacho final, que deveria ter subido em separado, para evitar a prática de actos inúteis e por força do princípio da economia processual, será apreciado e decidido nesta sede.

Vem o presente recurso do despacho proferido pelo Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa com fundamento em que a “a oposição, a reclamação judicial, os embargos, são todos incidentes do processo executivo e, nessa medida, a protecção jurídica concedida para a Oposição não se estende à reclamação dos actos praticados na execução, ou dito de outro modo, a protecção jurídica concedida para um incidente do processo não vale para todos os demais. O que resulta da lei é que a protecção jurídica concedida para o processo principal, no caso, o de execução, vale para os respectivos incidentes”.

Contra este entendimento se insurge o Recorrente, nos termos supra referenciados, e afigura-se com razão.



O n.º 4 do art. 18º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, que alterou o regime de acesso ao direito e aos tribunais, dispõe, que “O apoio judiciário mantém-se para efeitos de recurso, qualquer que seja a decisão sobre a causa, e é extensivo a todos os processos que sigam por apenso àquele em que essa concessão se verificar, sendo-o também ao processo principal, quando concedido em qualquer apenso”.

Do referido preceito extraem-se as seguintes regras: a) em primeiro lugar, diz-se que o apoio judiciário, que deve ser requerido antes da primeira intervenção processual (nº 2 do art. 18º), se mantém para efeitos de recurso, independentemente de o beneficiário ter tido ou não ganho de causa; b) em segundo lugar, estabelece-se que o apoio é extensivo a todos os processos que sigam por apenso àquele em que a concessão do apoio teve lugar; c) Em terceiro lugar, consagra-se que o apoio concedido em qualquer apenso será também extensivo ao processo principal.

Ora, no caso dos autos aplica-se, precisamente, esta última regra.

Vejamos.

O recorrente solicitou e obteve apoio judiciário no âmbito do processo de oposição, que corre como apenso à execução fiscal <sup>(10)</sup>, pretendendo agora obter a extensão desse apoio aos autos de reclamação que deduziu contra o acto de penhora do saldo de conta bancária.

O Mmo. Juiz do Tribunal “a quo” ao indeferir o pedido por entender que a oposição, a reclamação judicial, os embargos, são todos incidentes do processo executivo...”, incorreu em errónea interpretação e aplicação da lei.

Com efeito, a reclamação de actos do órgão de execução fiscal constitui um momento jurisdicional dentro da própria execução fiscal, devendo ser tramitada no próprio processo de execução, nos termos da alínea d) do art. 101º da LGT e o n.º 1 do art. 97º do CPPT. Sobre a inequívoca estrutural dependência da reclamação prevista nos arts. 276º ss. do CPPT em relação à execução fiscal, na qual é praticado o acto potencialmente reclamado, cfr. os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 17/11/2010, proc. n.º 0656/2010, e de 2879/2011, proc. n.º 0772/2011.

A ser assim, nada obsta a que o apoio judiciário conferido na oposição se estenda, nos termos da parte final do art. 18º, nº4, da Lei nº34/2004, de 29 de Julho, à execução fiscal onde corre a reclamação <sup>(11)</sup>.

Vigora, assim, o princípio da intercomunicabilidade de tal modo que o apoio judiciário concedido no processo principal é extensível aos seus apensos assim como o concedido aos apensos é igualmente extensível ao processo principal, o que se explica e fundamenta no princípio da economia processual conjugado com o da tutela judicial efectiva.

Termos em que, o despacho recorrido, que faz interpretação errónea dos preceitos mencionados, deve ser revogado, considerando-se deferido o pedido de extensão do apoio judiciário.

### III- DECISÃO

Face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

a) Conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a reclamação, com a consequente anulação do acto reclamado que ordenou a penhora do saldo da conta bancária.

b) Conceder provimento ao recurso do despacho de indeferimento do pedido de extensão do apoio judiciário, revogar o referido despacho e, nessa sequência, julgar deferido o pedido.

Sem custas

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

<sup>(1)</sup> Cfr. o art. 23º do Regulamento n.º 4253/88 e o Regulamento n.º 1681/94.

<sup>(2)</sup> Cfr. o n.º 1 do art. 1º do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio.

<sup>(3)</sup> Sobre esta matéria, JORGE DE SOUSA pondera que “A constatação da imposição legal do conhecimento officioso da prescrição leva a concluir que à face do CPPT (como já sucedia com o CPT), a caducidade do direito de liquidação será também de conhecimento officioso (cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 280-81).

<sup>(4)</sup> Cfr. o art. 162º, alínea a), do CPPT.

<sup>(5)</sup> Sobre os requisitos dos títulos, cfr. o art. 163º ss. do CPPT.

<sup>(6)</sup> Cfr. *ob. cit.*, anotação ao art. 277 do CPPT, p. 290, nota (2).

<sup>(7)</sup> Segundo PEDRO ROMANO MARTINEZ, *Direito do Trabalho*, 3ª ed., Almedina, 2006, Coimbra, p. 1059, “A expressão associações sindicais engloba: os sindicatos (propriamente ditos); as federações; as uniões; e as confederações (art. 476º alíneas a) a d) do CT)”.

<sup>(8)</sup> Cfr. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 741.

<sup>(9)</sup> Cfr. JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2ª ed., Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2ª ed., 2010, p. 1103.

<sup>(10)</sup> O processo de oposição está na dependência do de execução fiscal ao qual é apensado (art. 213º do CPPT).

<sup>(11)</sup> No sentido de que a concessão de apoio judiciário em processo de oposição à execução fiscal é extensiva ao processo de execução fiscal a que ele deve ser apensado, cfr. o Acórdão do STA de 14/4/1999, proc. n.º 022948.

**Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.****Assunto:**

*Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Indeferimento do pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda. Subida imediata da reclamação.*

**Sumário:**

*A reclamação da decisão do órgão da execução fiscal que indeferiu o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda sobe imediatamente nos termos do artigo 278.º, n.º 3 do CPPT.*

Processo n.º 113/12-30.

Recorrente: Alberto Pinheiro de Magalhães.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Alberto Pinheiro de Magalhães, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão da Mm<sup>a</sup> Juíza do TAF de Penafiel que ordenou a devolução ao órgão da execução fiscal, por entender que não havia fundamento para a sua subida imediata, da reclamação por si deduzida contra decisão do mesmo órgão que indeferiu o seu pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O disposto nos n.ºs 1 e 3 do art.º 278.º do CPPT, em conjugação com os princípios constitucionais da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efectiva, impõe que tenha subida imediata e efeito suspensivo a reclamação judicial de decisão do órgão da execução fiscal em que se discuta a invocada prescrição da dívida exequenda

B) A douda sentença sob recurso, ao determinar a devolução da reclamação ao Serviço de Finanças para prosseguimento dos ulteriores termos do processo executivo, com subida e conhecimento daquela a final, interpreta e aplica erradamente os invocados preceitos legais e os invocados princípios constitucionais

C) A interpretem-se os invocados preceitos legais no sentido de a reclamação em que se discuta a prescrição da dívida exequenda ter subida e conhecimento diferidos, devem as correspondentes normas ter-se por inconstitucionais por violação dos princípios da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efectiva.

2. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer que consta de fls. 231/233, no qual defende a procedência do recurso, com a baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento imediato da reclamação.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1<sup>a</sup> instância os seguintes factos:

1º) - Encontra-se a correr termos no Serviço de Finanças de Amarante o processo de execução fiscal n.º 1759200401003046, instaurado em 05.02.2004, para cobrança de dívidas de IVA, respeitantes aos anos de 1999 e 2000, no valor global de 1.031.155,98 euros.

2º) - As dívidas tributárias em causa resultam de correcções efectuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto.

3º) - O procedimento de inspeção tributária teve o seu início em 23.01.2003 e terminou em 19.05.2003.

4º) - Em 22.05.2003 o ora Reclamante foi notificado, por carta registada, do projecto de Relatório, o qual apontava para IVA em falta no valor de 825.918,07 euros.

5º) - Em 03.06.2003 o ora Oponente exerceu o seu direito de audição.

6º) - Em 13.06.2003 foi elaborado o Relatório da Inspeção e, enviado ao ora Oponente através de carta registada com aviso de recepção.

7º) - Carta que foi devolvida, por não ter sido levantada, após o aviso deixado pelo carteiro, em 07.07.2003.

8º) - Em 21.07.2003, o ora Reclamante e o seu cônjuge, outorgaram no Cartório Notarial de Amarante uma escritura de partilha em vida, através da qual doaram aos filhos todos os seus bens imobiliários.

9º) - Em 23.07.2003 foi expedida nova carta registada com aviso de recepção, nos termos do art.º 39º, n.º5 do CPPT, tendo-se concretizado a notificação do ora Reclamante.

10º) - Em 25.08.2003 foi efectuada a liquidação do IVA:

Imposto no valor de: 825.918,07 euros.

Juros compensatórios no total de 205.237,91 euros.

11º)- Em 29.01.2004, foi apresentada Reclamação Graciosa, contra as referidas liquidações.

12º)- Em 05.02.2004, por falta de pagamento dos montantes de imposto liquidado no prazo legal, foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Amarante, o processo de execução fiscal n.º 1759200401003046.

13º)- O ora Reclamante/Executado foi citado em 23.02.2004.

14º)- Em 14.04.2004, o órgão de execução fiscal efectuou a penhora de todos os bens conhecidos do ora Reclamante.

14º)- Em 25.06.2004, foi requerida pelo órgão de execução fiscal, ao Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Judicial de Amarante, a promoção da impugnação do acto de partilha e doação referido.

15º)- Em 03.03.2005, o ora Reclamante foi notificado do indeferimento da Reclamação Graciosa.

16º)- Em 01.04.2005, foi apresentado Recurso Hierárquico contra o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa.

17º)- Em 30.03.2007, o ora Reclamante foi notificado do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico.

18º)- Em 04.07.2007, o ora Reclamante apresentou Impugnação Judicial.

19º)- Por sentença de 12.03.2010, a Impugnação Judicial foi julgada improcedente.

20º)- Por requerimento de 18.05.2011, o Reclamante requereu que fosse declarada a prescrição da dívida tributária em cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 1759200401003046.

21º)- Em 11.08.2011, o Chefe do Serviço de Finanças de Amarante proferiu despacho, no qual aprecia os argumentos aduzidos pelo ora Reclamante e decide, pela inverificação da prescrição dos tributos em causa na execução.

#### 4. Cumpre decidir.

A Mmª Juíza recorrida decidiu que a reclamação não deveria ter subida imediata, ordenando a sua devolução ao órgão da execução fiscal para subir no momento próprio, em virtude de não se verificar, nem ter sido invocada pelo reclamante, a existência de prejuízo irreparável para decorrente da sua não subida imediata.

Por outro lado, foi entendido que a eventual prescrição da dívida não constitui também prejuízo irreparável para o reclamante, nem a subida diferida retira efeito útil à reclamação.

O recorrente, por sua vez, entende - citando jurisprudência deste Supremo Tribunal – que a tutela judicial efectiva não se limita à possibilidade de reparação de prejuízos causados por actuação ilegal da Administração, antes abrange também situações destinadas a evitar os próprios prejuízos.

4.1. A questão de saber se a reclamação de decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda deve ter subida imediata, recebeu já resposta positiva deste Supremo Tribunal, nomeadamente, nos recentes acórdãos de 06.07.2011 – Processo n.º 0459/11 (Pleno desta Secção), de 27.07.2011 – Processo n.º 0347/11 (Secção) e de 23.11.11 – Processo n.º 0709/11 (Secção).

No acórdão de 27.07.2011 citado, sobre esta questão, ficou escrito o seguinte

“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 devam 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 nºs 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 obstem 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)”*

4.2. No caso dos autos, foi realizada a penhora de todos os bens conhecidos do reclamante em 14.04.2004 (facto 14º do probatório supra), tendo sido apresentado requerimento a pedir a declaração da prescrição em 18.05.2011 (facto 21º do probatório).

Assim sendo, para estes autos são válidas as considerações constantes do acórdão do Pleno de 07.07.2011, parcialmente transcrito acima, donde se conclui que a reclamação deve subir imediatamente ao tribunal tributário para apreciação do respectivo mérito.

5. 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 apreciação do mérito da reclamação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maças*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Recurso com fundamento em oposição de julgados. Contra-ordenação fiscal. Responsabilidade subsidiária.*

**Sumário:**

- I — A admissibilidade do recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados, previsto no artigo 280.º, n.º 5, do CPPT, depende de a decisão recorrida perfilhar solução oposta, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.*
- II — A questão da constitucionalidade da responsabilidade subsidiária prevista no n.º 3 do artigo 8.º do RGIT não é idêntica à questão da constitucionalidade do n.º 1 do mesmo artigo.*

Processo n.º 664/11-30.

Recorrente: Manuel António Malheiro Gomes.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MANUEL ANTÓNIO MALHEIRO GOMES apresentou reclamação para a conferência do despacho da Senhora Conselheira Relatora que julgou findo o recurso que interpôs de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, proferida em processo de contra-ordenação fiscal.

No referido despacho entendeu-se, em suma, que seria inútil efectuar convoção do recurso que o Recorrente interpôs, em processo de valor inferior à alçada dos tribunais tributários, por ele só poder ser admitido com fundamento em oposição de julgados, ao abrigo do n.º 5 do art. 280.º do CPPT e, no caso em apreço, a convoção do recurso interposto em recurso com fundamento em oposição de julgados seria inútil.

Essa inutilidade, na perspectiva do despacho reclamado, resulta de não existir contradição entre a sentença recorrida e os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional indicados relativamente à questão da possibilidade de reversão de coimas contra gerentes e ser indicada apenas uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga (e não mais de três sentenças de Tribunais de 1.ª instância ou um acórdão de Tribunal Superior, como se exige no n.º 5 do art. 280.º do CPPT) em oposição com a decisão recorrida sobre a questão do ónus da prova da culpa na insuficiência do património social ou falta de pagamento.

Na presente reclamação, o Recorrente afirma, em suma, que existe contradição entre a sentença recorrida e jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional, que indica.

2 – O art. 10.º do ETAF de 1984 estabelece que «os tribunais administrativos e fiscais não têm alçada».

No entanto, a LGT, de 1998, veio estabelecer, no seu art. 105.º, que «a lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito».

Como resulta do texto desta norma, a LGT não fixou directamente qualquer alçada, relegando para outras leis tal fixação.

A execução desta directiva da LGT foi concretizada pelo CPPT no seu art. 280.º, que estabelece o seguinte:

### **Artigo 280.º**

#### **Recursos das decisões proferidas em processos judiciais**

*1 – Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.*

*2 – Das decisões do Tribunal Central Administrativo cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, nos termos das normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, para o Supremo Tribunal Administrativo.*

*3 – Considera-se vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa.*

4 – Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância.

5 – A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Como resulta do texto do n.º 4, a alçada criada pelo CPPT foi estabelecida apenas para os processos de impugnação judicial ou de execução fiscal, sendo a essas situações que se reporta o n.º 5, abrindo excepções à regra da irrecorribilidade que a fixação da alçada implica.

Os processos de contra-ordenação fiscal não foram regulados pelo CPPT, como evidencia não só o seu texto, em que não há qualquer referência a processos contra-ordenacionais, mas também o art. 3.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro (que aprovou o CPPT) em que se mantêm em vigor todas as normas do Código de Processo Tributário que se reportavam a contra-ordenações tributárias, «até à revisão do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro».

Estas constatações permitem concluir com segurança que o n.º 5 do art. 280.º do CPPT não é aplicável directamente a processos de contra-ordenações fiscais, pois pretendeu legislativamente não lhes aplicar qualquer norma desse Código.

No entanto, o RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, apesar de não indicar o CPPT como legislação subsidiária geral, em matéria de contra-ordenações e respectivo processamento, determina a sua aplicação subsidiária à **execução de coimas** [art. 3.º, alíneas b) e d) do RGIT].

No caso em apreço, está-se perante um recurso interposto em processo de oposição à execução fiscal, instaurado para execução de coimas, pelo que lhe é aplicável o regime do CPPT, inclusivamente o referido n.º 5 do art. 280.º, que é aplicável a processos de execução fiscal.

3 – Esclarecida a aplicabilidade do n.º 5 do art. 280.º do CPPT ao presente processo, resta apreciar se se verificam os requisitos aí indicados.

Não sendo indicadas mais de três sentenças de qualquer tribunal tributário sobre qualquer das questões colocadas no recurso jurisdicional, a admissibilidade do recurso depende da existência de contradição entre a sentença recorrida e alguma sentença de um Tribunal Superior.

No caso, o Recorrente indicou como jurisprudência contrária à decisão recorrida os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 8-9-2010, proferido no processo n.º 0186/10, e de 19-5-2010, proferido no processo n.º 055/10, em cuja fundamentação se citam outros acórdãos no mesmo sentido. <sup>(1)(2)</sup>

Porém, como se refere no despacho reclamado, nenhum dos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo que o Reclamante indica fez aplicação do n.º 3 do art. 8.º do RGIT, mas sim do seu n.º 1, e foi aquele n.º 3 que foi interpretado e aplicado na sentença recorrida.

Por outro lado, a questão da constitucionalidade que se pode suscitar em relação ao n.º 3 do art. 8.º não é idêntica à que foi apreciada nos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo invocados pelo Recorrente, pois no caso daquele n.º 3 a responsabilidade subsidiária depende de a contra-ordenação ser imputável a actuação do gestor da pessoa colectiva, como resulta da parte final desta norma ao afastar a responsabilidade quando seja efectuada a comunicação aí prevista e o atraso ou a falta de entrega da declaração não lhe seja imputável a qualquer título.

Isto é, enquanto na situação prevista no n.º 1 se está, no entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, perante uma transmissão para gestor da responsabilidade pelo pagamento de coimas, independentemente de a infracção lhe ser imputável, na hipótese prevista a responsabilidade subsidiária tem como pressuposto que a infracção lhe é imputável, o que consubstancia uma situação essencialmente diversa, para efeitos da questão da transmissão da responsabilidade por coimas, já que nas situações enquadráveis no n.º 3 o gestor responsável subsidiariamente é participante na infracção.

Por isso, na merece censura o despacho reclamado ao ter entendido que não ocorre a invocada oposição de julgados.

Termos em que acordam em indeferir a reclamação e manter o despacho reclamado.

Custas pelo Reclamante, com taxa de justiça de 2 (duas) UC.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> O acórdão que o Recorrente indica como sendo de 5-5-2010, processo n.º 0186/10 não existe, sendo o acórdão proferido no processo n.º 193/10 o único daquela data que se reporta à questão da responsabilidade subsidiária por dívidas de coimas.

<sup>(2)</sup> O Recorrente indica também um acórdão do Tribunal Constitucional como estando em oposição com a sentença recorrida, mas não pode ser considerado relevante para o efeito previsto no n.º 5 do art. 280.º, pois reporta-se a tribunais «de hierarquia superior», o que tem o alcance de referenciar a hierarquia da jurisdição administrativa e fiscal, em que não se insere o Tribunal Constitucional.

De resto, nem se compreenderia a aplicação desta norma nos casos de divergência entre as decisões dos tribunais tributários e o Tribunal Constitucional, necessariamente sobre questões de constitucionalidade, pois há sempre recurso para este Tribunal, independentemente do valor da causa, nos termos do art. 280.º, n.º 1, da CRP e 70.º, n.º 1, alíneas a), b), g) e h), da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro (alterada pela Lei n.º 143/85, de 26 de Novembro, pela Lei n.º 85/89, de 7 de Setembro, pela Lei n.º 88/95, de 1 de Setembro, e pela Lei n.º 13-A/98, de 26 de Fevereiro).

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA. Sua aplicação em matéria tributária. Regime aplicável: o do CPTA.*

### Sumário:

- I — Não estando previsto no CPPT recurso de revista idêntico ao do CPTA, tem o STA entendido que o mesmo é também aplicável em matéria tributária.*
- II — Assim sendo, é aplicável a esse recurso o regime do CPTA, ainda que verse matéria tributária, pelo que, se o requerimento de interposição de recurso não contiver ou não for acompanhado de alegação, deve ser indeferido por aplicação do disposto nos artigos 144.º, n.º 3 do CPTA e 685º-C, n.º 2, alínea b) do CPC.*

Processo n.º 797/11-30.

Recorrente: Marisa Manuela Moreira de Freitas.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Marisa Manuela Moreira de Freitas, id<sup>a</sup> nos autos, veio deduzir reclamação contra o despacho da Relatora do TCAN, que lhe indeferiu o recurso interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, por não conter a respectiva alegação, nos termos do nº4 do artº 144º do CPTA.

2. Neste STA, o Ex.<sup>mo</sup> Relator proferiu o despacho que consta de fls. 27, no qual confirmou o despacho reclamado julgando, assim, improcedente a reclamação.

3. Notificada deste despacho, veio a recorrente requerer, ao abrigo do disposto no artº 700º, n.º 3 do CPC, que sobre aquele despacho recaísse acórdão (fls. 32).

4. Cumpre decidir.

Conforme resulta dos autos, a recorrente interpôs recurso do acórdão do TCAN, de 13.01.2011 (fls. 10/18), ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA.

Não tendo a interposição do recurso sido acompanhada da respectiva alegação, por despacho de 08.06.2011 do respectivo Relator do TCAN, foi indeferido o respectivo recurso (fls. 21).

Entende a recorrente, no entanto, que por aplicação do disposto no artº 282º, n.º 3 do CPPT, as alegações poderiam ser apresentadas no prazo de 15 dias contados da notificação da admissão do recurso.

Vejamos então.

Como é sabido, o CPPT não prevê um recurso de natureza semelhante ao do artº 150º do CPTA.

No entanto, a Secção de Contencioso Tributário deste STA tem vindo a admitir este tipo de recurso em matéria tributária, louvando-se em fundamentação que o Acórdão de 14.07.2008 - Processo: 0410/08 traduz da seguinte forma:

*“Concedendo-se que a questão não é inteiramente líquida, o certo é que o STA tem admitido, no contencioso tributário, o recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, augurando-se a sua clarificação com as já anunciadas revisões dos concernentes diplomas administrativos - ETAF e CPTA - e tributários - LGT e CPPT.*

*Isto face, até, ao princípio pro actione.*

*Todavia, sempre deve dizer-se que não são relevantes os argumentos, em contrário, aduzidos pela Fazenda Pública.*

*Pois, 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 de 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.

Tem-se, assim, no descrito circunstancialismo, por admissível o recurso”. (Em sentido semelhante se pronunciaram também os Acórdãos de 15-02-2007 -Processo n.º 01015/06, de 02.04.2008 — Processo n.º 01061/07, de 21-05-2008 - Processo n.º 0128/08 e de 02-07-2008 - Processo n.º 0173/08).

Sendo então este tipo de recurso aplicável em matéria tributária, apesar disso, como se refere no despacho do Ex.mo Relator deste STA “...tratando-se de recurso não contemplado no CPPT, mas sim no CPTA, não faria sentido que o bloco normativo aplicável fosse o previsto naquele e não neste Código.

Assim, tratando-se de recurso previsto e regulamentado no CPTA, é neste diploma que deverão procurar-se os preceitos ao mesmo aplicáveis”.

Ora, o artº 144º do CPTA determina o seguinte, nos seus nºs 1 e 2:

“1- O prazo para a interposição de recurso é de 30 dias e conta-se a partir da notificação da decisão recorrida.

2- O recurso é interposto mediante requerimento que inclui ou junta a respectiva alegação e no qual são enunciados os vícios imputados à sentença”

Quer isto dizer que a inclusão da alegação no requerimento de interposição de recurso (ou, como é mais correcto, o acompanhamento do requerimento pela alegação e a sua entrega conjunta), constitui um requisito de admissão do recurso.

É isto que resulta, aliás, do disposto no artº 685º-C, n.º 2, alínea b) do CPC que determina:

“2 — O requerimento é indeferido quando:

b) Não contenha ou junte a alegação do recorrente ou quando esta não tenha conclusões”.

No caso concreto, tendo sido interposto recurso desacompanhado da alegação, o mesmo é inadmissível, pelo que bem andaram os Relatores (do TCAN, em primeiro lugar, e desta Secção, posteriormente), em não admitir o recurso.

5. Nestes termos e pelo exposto, confirma-se o despacho do Relator da Secção, mantendo-se, por isso e também, o despacho reclamado do Relator do TCAN que indeferiu o recurso.

Custas pela reclamante.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — Valente Torrão (relator) — Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

Processo n.º 864/10-30.

Recorrente: Subdirector Geral dos Impostos.

Recorrido: EGIC — Empresa de Gestão Imobiliária e Construção, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

O Sub-Director Geral dos Impostos vem solicitar a rectificação de um erro de escrita na fundamentação do acórdão que, no seu entender, pode suscitar dúvidas quanto ao sentido da decisão.

Cumprе decidir.

O acórdão proferido nos autos concedeu provimento ao recurso interposto pelo requerente, revogou a sentença recorrida e negou provimento à impugnação judicial, mantendo o despacho impugnado.

Na parte dos fundamentos, após se reproduzir a posição que o Tribunal Constitucional produziu sobre a matéria, que vai no sentido defendido pelo recorrente, diz-se o seguinte: «concordamos basicamente com esta jurisprudência constitucional, o que necessariamente conduz à improcedência do recurso».

Ora, há manifestamente um lapso de escrita, porque tudo o que se tinha acabado de escrever, e com o qual se concordou, era no sentido da procedência do recurso, como de resto de conclui na parte decisória do acórdão.



Por isso, nos termos dos artigos 716º e 667º do CPC impõe-se, em conferência, corrigir tal erro de escrita.

Pelo exposto, acordam em rectificar a parte do acórdão onde se lê «concordamos basicamente com esta jurisprudência constitucional, o que necessariamente conduz à improcedência do recurso», passando a ler-se «concordamos basicamente com esta jurisprudência constitucional, o que necessariamente conduz à procedência do recurso».

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Extinção da oposição por inutilidade superveniente da lide.*

### Sumário:

- I — Regra geral, paga a quantia exequenda por um dos responsáveis subsidiários, deve declarar-se extinta, por impossibilidade superveniente da lide, a oposição à execução deduzida por outro dos responsáveis subsidiários.*
- II — Só assim não acontece quando a oposição se fundamente na ilegalidade da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação [alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT] e quando o responsável subsidiário efectuar o pagamento da dívida exequenda no prazo da oposição para beneficiar da isenção de juros de mora e de custas (n.º 5 do artigo 23.º da LGT).*
- III — A oposição não é o meio processual adequado para o oponente afastar o direito de regresso do responsável subsidiário que pagou a dívida exequenda, nem para se anular o acto de reversão tendo em vista o ulterior exercício do direito de indemnização por actos administrativos ilegais.*

Processo n.º 884/11-30.

Recorrente: Paulo Alexandre Domingues Vieira Alves.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Paulo Alexandre Domingues Vieira Alves, devidamente identificado nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou extinta por inutilidade superveniente da lide a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 351419991029240, que contra si foi revertida.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

a) A impugnação judicial através da apresentação de oposição à execução fiscal pelo recorrente apresentada, e mais concretamente os pedidos ali formulados, não perde utilidade, a determinar a extinção da instância nos termos da alínea e) do art. 287º do Cód. de Proc. Civil se entretanto um dos co-executados (não impugnante) devedor subsidiário procedeu ao pagamento voluntário da quantia exequenda;

b) A doutrina e a jurisprudência há muito ultrapassaram a tese de que, na avaliação da utilidade da lide, apenas são atendíveis aos efeitos directos da pretensão anulatória;

c) Através da presente oposição o recorrente não pretende discutir qualquer relação com o restante devedor subsidiário que procedeu ao pagamento voluntário da quantia exequenda, mas discutir a validade e legalidade do despacho de reversão de que foi alvo por parte da administração tributária;

d) Assim, mesmo que estivesse demonstrado que o impugnante não podia alcançar o fim normal ou típico da decisão de ilegalidade do despacho de reversão, não seria irrelevante o respectivo interesse na fixação da ilicitude da conduta administrativa para outros efeitos, de que, a título de mero exemplo, se referem a reclamação de uma indemnização.

e) Sendo a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para atacar a decisão relativa à reversão da execução fiscal, com fundamento de o revertido não ser responsável pelo pagamento da dívida, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, e determinando o n.º 1 do artigo 151º do CPPT que todas as questões relacionadas com os pressupostos da responsabilidade subsidiária deverão ser apreciadas em processo de oposição, a oposição deduzida pelo ora recorrente com tal fundamento, entre outros, sempre terá de prosseguir.

f) A decisão recorrida violou e/ou interpretou erradamente, entre outros, o disposto na alínea e) do art. 287º do Cód. de Proc. Civil.

1.2 Não houve contra-alegações.

1.3 O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2. A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) Contra a sociedade “DISCOVA - Fábrica de Escovas de Polir, Lda.”, foi instaurada a execução fiscal n.º 351419991029240 e apensos, por dívidas relativas a IRC e IVA dos anos de 1999 a 2001, no montante global de €43.148,19, e revertidas contra o, aqui, oponente (cf. doc. de fls. 23 a 42 dos autos);

b) Os processos executivos em apreço foram extintos por pagamento voluntário das dívidas em 19/11/2004 (cf. doc. de fls. 91 a 92 dos autos);

c) O pagamento a que se alude na alínea b) foi efectuado pelo responsável subsidiário revertido César Henrique Domingues Vieira (cf. doc. de fls. 180 a 221 dos autos que aqui se dão por reproduzidos).

d) A presente oposição foi intentada em 26/07/2004 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

3. Perante estes factos, a questão jurídica que o recorrente quer ver apreciada por este Tribunal consiste no seguinte: paga a quantia exequenda por um dos responsáveis subsidiários, deve declarar-se extinta, por impossibilidade superveniente da lide, a oposição à execução deduzida por outro dos responsáveis subsidiários?

Tem-se por certo, até porque os documentos constantes dos autos o confirmam (doc. de fls. 180 a 221) que um dos gerentes da devedora originária, também responsável subsidiário revertido, mas não oponente, procedeu ao pagamento das dívidas exequendas com os acrescidos, e que, na sequência desse pagamento, a execução fiscal foi extinta.

Comprovada a extinção da execução, por pagamento voluntário, considerou a sentença recorrida que existe inutilidade superveniente da lide, o que, nos termos da alínea e) do art. 287º do CPC, aplicável por remissão do art. 2º alínea e) do CPPT, determina a extinção da instância da oposição.

O recorrente não concorda com essa decisão, dizendo que, apesar do pagamento da dívida continua a ter interesse que o acto de reversão seja anulado, interesse que se manifesta em duas vantagens: (i) excluir o direito de regresso que o outro responsável subsidiário exerce no processo pendente no Tribunal Judicial da Maia (proc. n.º 7.245/07.0TBMAI) (ii) declaração da ilicitude para efeitos de eventual indemnização.

Vejamos se estes argumentos são atendíveis.

Não há dúvida que o pagamento por acto voluntário do executado ou de terceiro é uma das causas de extinção da execução, pois assim se prescreve nos artigos 264º e 269º do CPPT. E se a execução se extingue, igual sorte deve ter a oposição que se lhe fez com vista à obtenção do mesmo fim. Com efeito, se a oposição, pelos seus pressupostos e efeitos, constitui uma “*contra-acção*” do devedor à acção executiva do credor tributário, logicamente que se desaparecer aquela deve desaparecer esta. A oposição, embora estruturalmente autónoma, está ligada funcionalmente à execução fiscal, nexo que justifica o motivo pelo qual, em regra, a extinção da execução torna inevitável a extinção da oposição. É que, a extinção da execução apaga o conflito de interesses em que se move a oposição: satisfeito o interesse do Fisco à pronta realização do seu direito, a única finalidade da execução fiscal, o devedor deixa de ter interesse em evitar o prosseguimento de uma execução ilegal ou irregular.

Todavia, a relevância conferida no Direito Fiscal à justiça material tem levado a jurisprudência a admitir *casos excepcionais* em que a oposição não se extingue na sequência da extinção da execução fiscal.

Assim tem acontecido em duas situações: (i) quando a oposição se fundamente na alínea h) do n.º 1 art. 204º do CPPT, ou seja, na «*ilegalidade da dívida exequenda*, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação»; ii) na situação do n.º 5 do art. 23º da LGT, ou seja, quando o responsável subsidiário efectuar o pagamento da dívida exequenda no prazo da oposição para beneficiar da isenção de juros de mora e de custas.

No primeiro caso, em que se discute a legalidade da liquidação, a oposição tem a natureza impugnatória, sendo regulada pelas disposições relativas ao processo de impugnação, quando não seja baseada em mera questão de direito (cfr. n.º 2 do art. 204º do CPPT). Trata-se de uma situação em que a norma daquela alínea h) autoriza, a título excepcional, a apreciação da ilegalidade do acto tributário no processo de execução fiscal. Como a lei não assegura ao executado meios judiciais para impugnar o acto de liquidação, sob pena de violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, prevê-se que a oposição seja o meio adequado para pedir a anulação da liquidação.

Neste caso, a extinção da execução pelo pagamento não pode ter por efeito a extinção da impugnação, pois, m caso de provimento, os actos de execução subsequentes, incluindo o título executivo, são

actos nulos. A sentença anulatória da liquidação, apesar de proferida em sede de oposição, não deixa de ter como efeito constitutivo a eliminação do acto tributário, e como efeito repristinatório o dever de colocar o oponente na situação em que estaria se não fosse o acto anulado, em execução do qual se tem que declarar nulo o título em que se baseia a execução fiscal (sobre este caso, cfr. acórdãos do STA de 7/10/2009, rec n.º 0532/09; de 10/3/2010, rec n.º 01134/09; de 26/5/2010, rec n.º 024/10).

No segundo caso, o responsável subsidiário é incentivado a pagar a quantia exequenda para beneficiar da isenção de juros de mora e custas, e não para satisfazer o interesse do credor tributário. É evidente que o pagamento voluntário realizado *unicamente* com objectivo de se obter um benefício legal não é incompatível com a pretensão de reconhecimento da ilegitimidade superveniente do acto tributário, na sua função de título executivo, ou da falta de pressupostos da acção executiva. O pagamento efectuado no interesse do devedor não elimina os dois interesses em antagonismo na oposição, especialmente o do executado em evitar o prosseguimento da execução e assegurar a restauração dos seus direitos. Por isso, neste outro caso, não pode haver lugar à extinção da relação tributária principal, nem à extinção da responsabilidade tributária, cuja função é precisamente garantir o cumprimento daquela.

Em abono desta solução, a jurisprudência invoca o n.º 3 do artigo 9º da LGT, de modo a incluir na sua previsão a oposição à execução fiscal. Embora a norma desse artigo não se referia à oposição, como um dos meios processuais que não fica precludido com o pagamento do imposto que confere benefícios ou vantagens ao *solvens*, o espírito da norma não pode deixar de se estender, por identidade de razão, ao pagamento efectuado pelo revertido, uma vez que a isenção de juros e de custas que ele proporciona também constitui um benefício (cfr. Acs. do STA, de 7/10/2009, rec. n.º 0714/09, de 26/5/2010, rec. n.º 024/19, de 4/5/2011, rec. n.º 0982/10 e de 21/11/2011, rec. n.º 0560/11).

A situação dos autos não se integra em nenhum destes casos: nem se impugna a legalidade da dívida exequenda, nem foi o oponente quem a pagou para beneficiar de isenção de juros de mora e de custas. O pagamento foi efectuado por outro responsável subsidiário, sem ter em vista a obtenção daquele benefício, pois não deduziu oposição.

Ainda assim, sendo a oposição a via adequada para se impugnar o acto de reversão, como é jurisprudência assente, pode questionar-se se, apesar da extinção da execução, o oponente tem interesse em prosseguir o processo, para que tal acto seja eliminado da ordem jurídica, e desse modo se reconhecer que não é responsável subsidiário.

A impugnação do acto de reversão, embora não toque no procedimento, na forma e nos pressupostos da liquidação, põe em causa um dos sujeitos passivos da relação jurídico tributária por ela constituída, já que o responsável tributário também é considerado pelo n.º 3 do art. 18º da LGT um «sujeito passivo», embora por uma obrigação que originariamente pertence a outrem. A ilegalidade do acto de reversão, por falta dos requisitos formais ou substanciais, tem por efeito a *ilegitimidade passiva* do revertido para a execução fiscal, pois, além de não figurar no título executivo, deixou de ser considerado sujeito passivo da obrigação do pagamento do imposto (cfr. arts. 153º, n.º 2 e alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT).

Ora, se o ataque à reversão equivale à contestação da titularidade passiva da relação jurídica fiscal, então o fundamento da oposição, embora não autorize a apreciação da ilegalidade do acto tributário, actua no âmbito subjectivo da relação fiscal por ele constituída, e por isso, à primeira vista, poderia defender-se, como no primeiro dos casos acima referidos, que a extinção da execução fiscal não preclui o direito à oposição.

Simplesmente, razões de vária índole afastam essa possibilidade.

Em primeiro lugar, a responsabilidade subsidiária do gestor prevista no artigo 24º da LGT, a única que aqui interessa, caracteriza-se pela *accessoriedade*, porque depende da relação tributária principal existente entre a sociedade e a Administração Fiscal. O carácter acessório da responsabilidade tributária torna impossível que ela possa existir e subsistir autonomamente em relação à obrigação principal. Daqui decorre, inegavelmente, que a extinção da relação tributária principal implica a extinção da responsabilidade tributária, porque a sua função, independentemente da posição que se tome quanto à natureza jurídica desta figura, é garantir o cumprimento daquela. Portanto, quando a obrigação fiscal se extingue pelo pagamento da dívida tributária, a um só tempo extingue-se a relação jurídica fiscal e a responsabilidade tributária do gestor. Como a eventual ilegalidade do acto de reversão não toca na validade da liquidação, nem o pagamento do revertido oponente visou tão-somente a obtenção de benefício da isenção de juros e custas, tem que se concluir que a extinção da execução impede a continuação da oposição. E do mesmo modo que se torna impossível a subsistência da relação jurídica fiscal, igualmente se torna impossível a subsistência da lide.

Em segundo lugar, com a extinção da execução cessou o principal interesse do oponente, que tinha em vista esse fim. Se cessou a matéria da contenda, a continuação da oposição só poderia ocorrer para defesa de uma nova posição jurídica subjectiva que ainda pudesse ser tutelada através desse meio processual. Ora, relativamente à contraparte na oposição – a Fazenda Pública – não se vê qual seja a posição subjectiva de conteúdo positivo, em defesa da qual o oponente precise de actuar em juízo. Extinta a relação jurídica fiscal, o seu interesse em fazer valer a invalidade do acto de reversão não tem

qualquer projecção *dentro do processo*, sendo por isso indiferente à Fazenda Pública que o oponente tenha vencimento ou decaimento na contestação que lhe faz. Mais uma razão para que se veja a inutilidade que representaria o prosseguimento da oposição após a extinção da execução.

Em terceiro lugar, o facto da responsabilidade subsidiária se extinguir, mas subsistir a *responsabilidade solidária* dos gestores revertidos para com a devedora originária e entre si, não implica uma modificação objectiva da relação jurídico processual, que torne possível a continuação da lide. Porque o n.º 1 do artigo 24º da LGT estabelece uma solidariedade passiva no cumprimento da obrigação fiscal, após ter pago a dívida exequenda, o gestor pode exercer o direito de regresso relativamente aos demais gestores ou mesmo, se tal for possível, em relação à sociedade (cfr. art. 524º do Ccv). Mas a possibilidade do exercício deste *novo* crédito, que não tem o mesmo objecto do direito extinto, não transfigura a oposição num meio de defesa do condevedor solidário. Essa defesa só pode ser efectivada numa possível acção de regresso a intentar na jurisdição comum, com regras processuais distintas das que vigoram para a oposição.

Em quarto lugar, o facto de não se provarem os pressupostos da reversão, e assim se considerar que o oponente não era sujeito passivo da relação tributária, nenhum proveito confere ao oponente, seja perante a Fazenda Pública, seja em face do devedor subsidiário que pagou a dívida exequenda. Em face da Fazenda Pública nada há que reparar, porque podendo exigir de qualquer um dos gestores a totalidade da dívida, se qualquer deles pagar, todos ficam exonerados; e nas relações internas entre os gestores, a decisão proferida sobre a oposição, uma vez transitada, não projecta a eficácia de caso julgado sobre o revertido que não foi ouvido em juízo. Como a sentença adquire força de caso julgado apenas entre as partes, «o caso julgado entre o credor e um dos devedores não é oponível aos restantes devedores» (cfr. art. 522º do CCv). Os devedores solidários que não são parte do processo podem-se aproveitar da decisão, desde que não se baseie em razões pessoais do demandado, mas *não podem ser prejudicados* por ela. Ora, se a eventual sentença que julgue procedente a oposição não é oponível ao devedor solidário que exerce o direito de regresso, que utilidade tem para o oponente a anulação da reversão?

Em quinto lugar, as condições de efectivação da responsabilidade subsidiária são diferentes das previstas para a responsabilidade solidária. Na situação da alínea a) do n.º 1 do artigo 24º da LGT é a Administração quem tem de provar a culpa do gestor na diminuição do património da sociedade, enquanto na situação da alínea b) do mesmo número é o gestor quem tem de provar que não tem culpa na falta de pagamento da dívida tributária. Já na responsabilidade solidária, nos termos do n.º 2 do art. 497º do CCv, «presumem-se iguais as culpas das pessoas responsáveis», pelo que a repartição de responsabilidades entre os gestores é feita na proporção da culpa efectiva de cada um. Assim, o facto da Administração não provar que o oponente teve culpa ou este conseguir ilidir a presunção de culpa na falta de pagamento do imposto não tem qualquer interferência nas regras de distribuição do ónus da prova na âmbito das relações internas entre gestores. Na acção interposta pelo devedor que pagou a dívida exequenda, os demais devedores solidários podem afastar o direito de regresso, não só através de meios pessoais de defesa, como também com os meios comuns, ainda que o autor os não tenha oposto, sem culpa sua, ao credor tributário (cfr. art. 525º n.º 1 do CCv). Por isso, não sendo a oposição um meio processual adequado ao afastamento do direito de regresso, é inútil prosseguir a lide apenas para se poder opor ao titular desse direito a falta de culpa na diminuição do património ou na falta do pagamento do imposto.

Finalmente, o interesse do oponente em declarar a ilegalidade da reversão para efeitos de eventual indemnização não legitima a continuação da oposição após a extinção da execução fiscal. Não se contesta que, havendo um facto ilícito da administração tributária, o lesado possa ser ressarcido dos danos por ele causado. Nega-se, sim, que o lesado tenha que impugnar o acto lesivo para efeitos do exercício do direito à indemnização. A acção de indemnização não tem natureza meramente subsidiária em relação à acção de impugnação ou, no caso da reversão, em relação à oposição à execução fiscal, como, de resto, resulta do n.º 4 do art. 268º da CRP, ao impedir a subalternização de um meio processual em relação ao outro. Esgotando-se a finalidade da oposição, que é a extinção da execução, pode o oponente interpor acção de responsabilidade pela reversão ilegal, e o tribunal pode conhecer, a título incidental, da sua ilegalidade (cfr. n.º 1 do art. 38º do CPTA). Além disso, porque houve oposição, não se pode considerar, para efeito de fixação do *quantum* indemnizatório, que existe negligência processual do lesado por não ter utilizado a «via processual adequada a eliminação do efeito jurídico» (art. 4º da Lei n.º 67/2007, de 31/12). Sendo possível uma acção de indemnização autónoma, já é totalmente contrário à função da oposição que ela seja utilizada apenas como instrumento da pretensão anulatória do acto de reversão, desprovido de quaisquer efeitos na execução fiscal. O efeito que se lhe conhece é o de determinar a ilegitimidade passiva do revertido, e não o de fornecer ao oponente um dos pressupostos da responsabilidade civil da Administração. Mas aquele efeito já não tem qualquer utilidade, uma vez que nesse momento a extinção da execução já ocorreu.

Em suma: o pagamento da dívida exequenda extinguiu, por *impossibilidade da lide* (artigo 287.º alínea e) do CPC), a instância de oposição à execução fiscal e consequentemente o recurso não merece provimento.

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Reversão da execução. Terceiro adquirente. Privilégios creditórios especiais. Dívidas à Segurança Social. Privilégio imobiliário geral. Receitas paraíscais. Hipoteca voluntária. Sequela.*

### Sumário:

- I — A reversão da execução contra terceiros adquirentes de bens, regulada no artigo 157.º do CPPT, só opera nos casos em que as dívidas estejam garantidas por privilégios especiais, que envolvem direito de sequela e se baseiam sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa garante, em consonância, aliás, com o disposto nos artigos 750.º e 751.º do CC, em que se estabelece a oponibilidade a terceiros dos privilégios mobiliários especiais (desde que eles se tenham constituído antes do direito destes) e dos privilégios imobiliários especiais;*
- II — Nestas situações, se o devedor do tributo, primeiro titular do bem, o transmite a terceiro, contra este reverterá a execução, mas tão-só na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores, o que exigirá a fundamentação da reversão contra o mesmo, que só responde pelo imposto relativo aos bens transmitidos;*
- III — Carece da fundamentação supra referida o despacho de reversão que, embora baseando-se no artigo 157.º do CPPT, visa chamar à execução um terceiro com o único fundamento de ter adquirido um imóvel onerado com hipoteca voluntária constituída em momento anterior a favor do exequente;*
- IV — No caso de dívida à Segurança Social garantida por hipoteca voluntária instituída pelo responsável subsidiário sobre um imóvel, que posteriormente transmitiu a terceiro, assiste ao exequente a faculdade de, prevalecendo-se da sequela característica da garantia real que impende sobre o seu crédito, de perseguir e reivindicar o referido imóvel, onde quer que ele se encontre, mesmo que esteja em poder de terceiro, podendo executá-lo em ordem a ser pago pelo respectivo valor da venda;*
- V — A execução fiscal pode ser dirigida contra o terceiro adquirente de um bem onerado com hipoteca voluntária, uma vez que o artigo 53.º do CPPT, ao estabelecer que “podem ser executados no processo de execução fiscal” (...) “os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada”, há-de abarcar, por interpretação extensiva, o adquirente de um bem hipotecado, uma vez que o mesmo ao adquirir o bem onerado com a hipoteca se obriga como principal pagador até ao limite da mesma;*
- VI — Emergindo dos artigos 157.º a 160.º do CPPT que a reversão é o mecanismo que a Administração fiscal utiliza quando quer redireccionar a execução contra pessoa diferente do executado originário, pode retirar-se dos referidos preceitos um princípio geral nesse sentido.*

Processo n.º 916/11-30.

Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.

Recorrido: Fábio André Ferreira Domingos.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

## I – RELATÓRIO

**1-** O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL, IP., -SECÇÃO DE PROCESSO EXECUTIVO DE LEIRIA-, recorre da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que julgou procedente a oposição à execução fiscal n.º 1001200101001620, originariamente instaurada, por dívidas à Segurança Social, contra Auto-Ideal Parceiros, Lda., posteriormente revertida contra o sócio-gerente Joaquim da Silva Domingos e Maria de Lurdes Ferreira Domingos, e, na sequência da doação do bem hipotecado na execução, revertida contra o terceiro adquirente, oponente e ora recorrido, Fábio André Ferreira Domingos.

**2-** O recorrente deduziu as alegações, formulando as seguintes conclusões:

*“1. Na douta sentença de que se recorre o Tribunal a quo determinou a procedência da oposição judicial e em consequência determinou a anulação do despacho de reversão por falta de fundamentação.*

*2. Assim, entendeu que a reversão contra terceiro adquirente assentou somente no facto do bem onerado com a hipoteca voluntária a favor do IGFSS, IP ter sido transmitido ao recorrido, sem ter sido feita referência no respectivo despacho de reversão à falta ou insuficiência de bens dos revertidos.*

*3. Na realidade, não se tendo verificado a pagamento voluntário da dívida em execução, a Secção de Processo Executivo de Leiria, procedeu à instauração do PEF 1001200101001620, contra a sociedade AUTO-IDEAL PARCEIROS LDA, por dívida referente a contribuições à Segurança social.*

*4. Assim, com fundamento na insuficiência de bens, a reversão foi ordenada contra os responsáveis subsidiários da sociedade AUTO-IDEAL PARCEIROS LDA, Joaquim da Silva Domingos e Maria de Lurdes Ferreira Domingues.*

*5. Com efeito, de forma a garantir o pagamento das contribuições e juros de mora em dívida à Segurança Social, e face à inexistência de património da devedora originária, os executados por reversão procederam voluntariamente à constituição em 6 de Setembro de 2005, a favor do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. de hipoteca voluntária sobre o bem imóvel sua propriedade, descrito na 2.º Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o n.º 1120, da freguesia de Parceiros, e inscrito na matriz predial urbana do concelho de Leiria sob o artigo 2722.º, da freguesia de Parceiros, correspondente à inscrição hipotecária Ap. 39 de 2005/09/06.*

*6. A inscrição hipotecária Ap. 39 de 2005/09/06, tal como se encontra averbada na descrição predial, servia para “garantia do pagamento das prestações em dívida, juros de mora e custas devidos por Auto Ideal dos Parceiros, Lda., no montante de € 220.685,26”.*

*7. Porém, constatou-se nos autos que o bem imóvel descrito na 2.º Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o n.º 1120, da freguesia de Parceiros, e inscrito na matriz predial urbana do concelho de Leiria sob o artigo 2722º, da freguesia de Parceiros foi objecto transferência de propriedade - doação (AP. 7 de 2007/11/14) por parte dos executados por reversão, para FÁBIO ANDRÉ FERREIRA DOMINGOS, ora recorrido.*

*8. Porém, a hipoteca voluntária da titularidade da Segurança Social constituída e registada no âmbito do PEF n.º 1001200101001620, confere ao credor o direito de ser pago pelo seu valor.*

*9. Com efeito, o ora recorrido recebeu dos executados por reversão Joaquim da Silva Domingos e Maria de Lurdes Ferreira Domingos a propriedade do imóvel descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o n.º 1120, da freguesia de Parceiros nos precisos termos em que ele se encontrava, ou seja, com os ónus e encargos que sobre ele recaíam, incluindo naturalmente a hipoteca voluntária da titularidade da Segurança Social.*

**3-** Após a apresentação de requerimento do oponente Fábio André Ferreira Domingos, no qual solicitava a substituição do despacho de admissão do recurso “por outro que, em substituição do contraditório contido no artigo 3.º do CPC, ordene a notificação ao Oponente das alegações apresentadas pela Exequente nos autos em ordem a que este, possa, querendo, responder às mesmas”, veio a Mma Juíza manter o despacho, invocando o disposto no artigo 282.º, n.º 3, do CPPT.

**4-** Não houve, desta forma, contra-alegações.

**5-** Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

## II – FUNDAMENTOS

### 1. De Facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

*a) Foi instaurada a execução fiscal n.º 1001200101001620 contra Auto Ideal Parceiros, Lda., por dívida de contribuições à Segurança Social, dos anos de 1998 a 2001, no montante de € 78.750,62 e juros de mora, a correr termos na Secção de Processo Executivo de Leiria do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (cfr. fls. 1 a 8);*

*b) Desde a data da constituição da sociedade, registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa pela Ap. 88/19920623, que foram seus sócios-gerentes, Joaquim da Silva Domingos e Maria Lurdes Ferreira Domingos (fls. 80 e 81);*

c) Em 18/09/2004 foi proferido despacho de reversão contra Joaquim Silva Domingos, pelo Coordenador na Secção de Processo, com fundamento “na inexistência de bens penhoráveis que visem satisfazer o valor da quantia exequenda, juros de mora à taxa legal e custas” (fls. 15 a 18);

d) Em 22/09/2004 Joaquim Silva Domingos foi citado para os termos da execução fiscal, conforme consta de fls. 19 a 23, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

e) Em 02/12/2004 foi proferido despacho de reversão contra Maria Lurdes Ferreira Domingos, pelo Coordenador na Secção de Processo, com fundamento “na inexistência de bens penhoráveis que visem satisfazer o valor da quantia exequenda, juros de mora à taxa legal e custas” (fls. 24 a 27);

f) Em 14/03/2005 Maria Lurdes Ferreira Domingos foi citada para os termos da execução fiscal, conforme consta de fls. 28 a 30, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

g) Pela Ap. 39 de 2007/09/06 foi registada a hipoteca voluntária sobre o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2722 da freguesia de Parceiros e descrito na Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o n.º 1120/19994118, a favor do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, para garantia do pagamento das prestações em dívida, juros de mora e custas devidas por “Auto-Ideal dos Parceiros, Lda., no montante de €220.685,26 (cfr. fls. 34 a 41);

h) Pela Ap. 7 de 2007/11/14 foi registada a favor de Fábio André Ferreira Domingos a aquisição por doação do imóvel identificado na alínea anterior (cfr. fls. 40);

i) Por despacho de 14/10/2008 do Coordenador da Secção de Processo foi determinada a notificação do aqui oponente, na qualidade de terceiro adquirente do bem hipotecado para garantia da quantia exequenda, para efeitos de audição prévia, tendo em vista a reversão, com a fundamentação constante da informação, que aqui se dá por integralmente reproduzida e onde no ponto 9 consta «ser de responsabilizar o terceiro adquirente do bem imóvel sobre o qual a Segurança Social é titular da hipoteca voluntária (...), uma vez que a quantia em execução tem direito de sequela sobre bem imóvel transmitido, nos termos do disposto no artigo 157º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.» (fls. 42 a 45);

j) Por despacho de 24/11/2008 do Coordenador da Secção de processo foi determinada reversão da execução contra o aqui oponente, na qualidade de terceiro adquirente de bem, pela dívida no valor de € 27.859,13 relativa a contribuições de Fevereiro de 1999 a Junho de 2001, a que acrescem juros no montante de € 36.510,26 e ainda custas do processo, no montante global de € 65.231,17, com a fundamentação constante da informação onde o despacho foi exarado, que aqui se dá por integralmente reproduzida (fls. 46 a 49);

k) Em 26/11/2008 o oponente foi citado por carta registada, nos termos constantes de fls. 50 e 51 (cfr. fls. 57-a);

l) A presente oposição foi deduzida no dia 22/12/2008 (cfr. carimbo fls. 59).”

## 2. De Direito

**2.1.** Resulta da matéria dada como provada que, no caso *sub judice*, a execução fiscal, por dívidas de contribuições à Segurança Social (II-a), foi inicialmente instaurada contra a devedora originária e, posteriormente, com fundamento “na inexistência de bens penhoráveis que visem satisfazer o valor da quantia exequenda, juros de mora à taxa legal e custas”, revertida contra os responsáveis subsidiários [pontos (II- b), c), d), e) e f) da matéria dada como provada].

Entretanto, tendo os responsáveis subsidiários transmitido, por doação, a um terceiro, um imóvel onerado com uma hipoteca voluntária que haviam constituído a favor do exequente ora recorrente, para garantia da dívida exequenda, juros de mora e custas devidas, [pontos (II- g), h), i), e j) da matéria dada como provada], foi proferido despacho de reversão contra o terceiro, oponente e ora recorrido.

Vem o presente recurso interposto da decisão da Mmª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que julgou procedente a oposição judicial deduzida contra o recorrente e, em consequência, determinou a anulação do despacho de reversão por falta de fundamentação.

Para tanto considerou a Mmª Juíza “a quo” que “Só quando se conclui pela «falta ou insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário ou dos seus sucessores, pode ser decidida a reversão, embora o terceiro só responda pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução e só podem ser penhorados bens transmitidos a terceiro quando faltarem ou forem insuficientes os bens dos executados (cfr. arts. 157º e 219º, nº1, ambos do CPPT)”.

“Da análise do despacho de reversão em causa nestes autos [(cfr. alíneas i) e j) do probatório]] resulta que assentou no facto do bem onerado com a hipoteca voluntária a favor do IGFSS. IP., ter sido transmitido ao aqui oponente, nada referindo quanto à falta ou insuficiência de bens revertidos (...), sendo que “(...) nem dos autos nem do despacho de reversão consta que foram feitas diligências tendo em vista a localização de bens dos executados por reversão, nem qualquer referência à manifesta insuficiência de bens daqueles - cfr. alínea j) da matéria dada como provada”.

Conclui-se ainda que “(...) desde que observado os pressupostos dos artigos 157º do CPPT e 23º, nº2, da LGT, o terceiro adquirente tem legitimidade, designadamente para deduzir oposição, reclamar, nomear bens à penhora em substituição do bem adquirido onerado com a hipoteca, respondendo apenas pela dívida exequenda relativa ao bem transmitido.”

Coloca-se, assim, como questão central a de saber se o despacho de reversão proferido nos autos se encontra devidamente fundamentado. E, como tal despacho se baseia no art. 157º do CPPT, a resposta pressupõe que se indague previamente o sentido e alcance do mesmo.

## 2.2. Sentido e alcance do art. 157º do CPPT

O referido preceito tem o seguinte conteúdo:

### “Artigo 157º

#### Reversão contra terceiros adquirentes de bens

1- Na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de seqüela sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, contra estes reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo em que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos.

2- Os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução, a não ser que aqueles nomeiem outros bens em sua substituição e o órgão da execução fiscal considere não haver prejuízo”.

O n.º 1 deste preceito estabelece a possibilidade de reversão contra terceiros adquirentes de bens sobre que recaem privilégios, não se fazendo qualquer restrição, pelo que, em princípio, seria de concluir pela possibilidade de reversão tanto no caso de privilégios gerais como especiais, mobiliários ou imobiliários.

Porém, no n.º 2, estabelece-se que “**os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos**”, o que restringe a possibilidade de reversão contra terceiros adquirentes de bens do executado originário aos casos em que há uma ligação entre os bens transmitidos e a cobrança de um imposto <sup>(1)</sup>.

Ainda segundo o mesmo Autor, “esta relação entre bens transmitidos e a cobrança de um imposto só existe, relativamente aos privilégios, quanto aos mobiliários especiais, e os imobiliários especiais”. No mesmo sentido, ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 17 de Março de 1999, recurso n.º 23146, que “a constituição de privilégios gerais (...) precisamente por serem gerais, é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem garante, ao contrário do que sucede com os privilégios especiais, que se baseiam sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante”.

Entre os privilégios mobiliários especiais, contam-se “os créditos de imposto sobre sucessões e doações (art. 738º, n.º 2, do CC), de IMT (art. 39º do CIMT), de imposto de circulação e de camionagem (art. 10º do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, aprovado pelo DL n.º 116/94, de 3 de Maio), de Imposto do Selo (art. 47º, n.º 1, do CIS) e do Imposto Municipal sobre Veículos, aprovado pelo DL n.º 143/78, de 12 de Junho”.

Entre os privilégios imobiliários especiais contam-se “os casos previstos no art. 744º do CC, que são o da Contribuição Predial, aplicável à Contribuição Autárquica (art. 24º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica) e ao IMI (art. 122º, n.º 1, do CIMI) e o da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, aplicável IMT (art. 39º do CIMT) e ao Imposto do Selo (art. 47º, n.º 1, do CIS)” <sup>(2)</sup>.

Resulta do exposto, que a reversão da execução contra terceiros adquirentes de bens, regulada no art. 157º do CPPT, só opera, desde logo, nos casos em que as dívidas estejam garantidas por aqueles privilégios, que se baseiam sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa garante, em consonância, aliás, com o disposto nos arts. 750º e 751º do CC, em que se estabelece a oponibilidade a terceiros dos privilégios mobiliários especiais (desde que eles se tenham constituído antes do direito destes) e dos privilégios imobiliários especiais.

Nas situações apontadas, se o devedor do tributo, primeiro titular do bem, o transmitir a terceiro, contra este reverterá a execução, mas tão-só na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores, o que exigirá a fundamentação da reversão contra o terceiro, que só responde pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução (n.º 2 do art. 157º do CPPT) <sup>(3)</sup>.

## 2.3. A questão da fundamentação do despacho de reversão

Aplicando o exposto ao caso em análise, a primeira conclusão a extrair é a de que não estão em causa dívidas que gozem de privilégios especiais, pois tratando-se de dívidas por contribuições à Segurança Social, as mesmas gozam apenas de privilégio imobiliário geral, não conferindo ao exequente direito de seqüela (cfr. arts. 10º e 11º do Decreto-Lei n.º 103º/80, de 9 de Maio, que sucedeu ao art. 205º do Código do Regime Contributivo do Sistema Providencial da Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/09, de 16 de Setembro). Constitui, aliás, jurisprudência deste Supremo Tribunal que “as dívidas parafiscais” não conferem ao exequente o direito de seqüela, nos termos e para os efeitos do art. 243º do C.P.T.” <sup>(4)</sup> (cfr. os Acórdãos de 10-02-1999, recurso n.º 23148, e de 17-03-1999, processo n.º 023146).



Por outro lado, não havendo nenhuma ligação entre o bem transmitido e a cobrança de um imposto, que goze de privilégios especiais, que envolvem direito de sequela, não estão preenchidos os pressupostos em que assenta a reversão regulada naquele preceito.

Acresce que, no caso, já se verificou a falta ou insuficiência de bens do originário devedor, encontrando-se a dívida em execução garantida pelos devedores subsidiários, através da constituição de hipoteca voluntária a favor do exequente, pelo que se torna desnecessária a aplicação da primeira parte do n.º 1 do art. 157º do CPPT.

Nesta sequência, assiste razão à recorrente quando defende não ser exigido que o despacho de reversão se fundamente na falta ou insuficiência de bens do originário devedor.

E, na verdade assim é, pelo que, ao contrário do decidido pela sentença “a quo”, o despacho não enferma, nesta perspectiva, de falta de fundamentação.

O que se verifica no caso em apreço é que o ora recorrente, ao direccionar a execução contra o recorrido, baseou o despacho de reversão no art. 157º do CPPT, mas todo o restante conteúdo da fundamentação assenta exclusivamente no facto de o oponente ter adquirido dos responsáveis subsidiários um imóvel onerado com uma hipoteca voluntária constituída e registada por estes a favor do exequente (ora recorrido), em momento anterior à transmissão.

Por conseguinte, em momento algum o recorrente pretendeu chamar o oponente à execução na qualidade de devedor subsidiário. Neste sentido, pode ler-se, no ponto i) da matéria de facto dada como provada, que *“Por despacho de 14/10/2008 do Coordenador da Secção de Processo foi determinada a notificação do aqui oponente, na qualidade de terceiro adquirente do bem hipotecado para garantia da quantia exequenda, para efeitos de audição prévia, tendo em vista a reversão, com a fundamentação constante da informação, que aqui se dá por integralmente reproduzida e onde no ponto 9 consta «ser de responsabilizar o terceiro adquirente do bem imóvel sobre o qual a Segurança Social é titular da hipoteca voluntária (...), uma vez que a quantia em execução tem direito de sequela sobre bem imóvel transmitido, nos termos do disposto no artigo 157º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.»*

O que quer dizer que, não obstante a referência ao art. 157º do CPPT, em momento algum o recorrente pretendeu responsabilizar o recorrido pela totalidade da dívida, tal como receia o recorrido (art. 11º da Oposição), ou responsabilizá-lo na qualidade de devedor subsidiário. Pelo contrário, a reversão contra o recorrido derivou de ter adquirido o imóvel onerado com a hipoteca e assentou na sequela característica da mesma. E, a ser assim, assentando a reversão no direito de sequela de que goza a hipoteca constituída a favor do recorrente, o despacho não carece da fundamentação exigida no n.º 1 do art. 157º do CPPT.

A circunstância de o recorrido basear a reversão no art. 157º do CPPT encontra eventual justificação na dificuldade criada pelo facto de a lei não prever o mecanismo da reversão como figura geral destinado a chamar terceiros à execução. Contudo, emergindo dos arts. 157º a 160º do CPPT que a reversão é o mecanismo que a Administração fiscal utiliza quando quer redireccionar a execução contra pessoa diferente do executado originário, pode retirar-se dos referidos preceitos um princípio geral nesse sentido (5).

Por outro lado, no caso dos autos, a execução fiscal pode ser dirigida contra o terceiro adquirente do bem onerado com a hipoteca.

Com efeito, nos termos do artigo 686º, nº1, do CC a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo produto da venda do bem imóvel, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo. E, além do mais, nos termos do art. 219º do CPPT, “caso a dívida tenha garantia real onerando bens do devedor por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução”.

Ora, no caso em apreço, o oponente recebeu, por doação, dos executados subsidiários o referido imóvel bem sabendo que o mesmo se encontrava onerado com os encargos que sobre ele recaíam, em particular, no que ao caso interessa, com a hipoteca voluntária da titularidade da Segurança Social.

Não se discute, pois, que assiste ao recorrente a faculdade de, prevalecendo-se da sequela característica da garantia real, de que goza o seu crédito, de perseguir e reivindicar o referido imóvel, onde quer que ele se encontre, mesmo que esteja em poder de terceiro, podendo executá-lo em ordem a ser pago pelo respectivo valor da venda, uma vez que o oponente responde apenas pela dívida exequenda relativa ao bem transmitido.

Assim sendo, considerando que o art. 53º do CPPT estabelece que “podem ser executados no processo de execução fiscal” (...) “os garantidos que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada”, a norma há-de abarcar, por interpretação extensiva, o adquirente de um bem hipotecado, uma vez que o mesmo ao adquirir o bem onerado com a hipoteca se obriga como principal pagador até ao limite da mesma (cfr. art. 686º, nº1, do CC).

Aplicando o exposto ao caso em análise, assentando o despacho de reversão, de forma inequívoca, apenas no direito de sequela da hipoteca, deve entender-se como irrelevante a referência feita

ao art. 157º do CPPT. Ainda que assim se não entendesse, a concluir-se pela existência de ilegalidade, haveria sempre que entender-se tal ilegalidade como não invalidante, por força do princípio do aproveitamento do acto e da economia processual <sup>(6)</sup>.

Tudo aponta, pois, no sentido da manutenção do despacho reclamado, porque adequado a chamar o recorrido à execução, enquanto terceiro adquirente do imóvel onerado com a hipoteca constituída a favor do recorrido, para responder pela dívida exequenda até ao limite da hipoteca (o que é, aliás, aceite pelo executado no art. 9º da Oposição).

Não tendo a sentença recorrida assim entendido não pode, por isso, ser confirmada.

Não obstante o exposto, considera-se que o recorrido, ainda que vencido, não deve ser responsabilizado por custas, uma vez que no caso em apreço, quem acabou por dar origem ao processo foi o recorrente ao basear o despacho de reversão no art. 157º do CPPT.

### III - Decisão

Termos em que, face ao exposto, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e mantendo-se o despacho de reversão objecto da oposição.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

<sup>(1)</sup> Neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., 2011, p.96.

<sup>(2)</sup> Cfr. o mesmo Autor e obra, notas (1) e (2), p. 97.

<sup>(3)</sup> Neste sentido, pondera JOAQUIM FREITAS ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3ªed., Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 299, que “se o devedor do tributo, primeiro titular do bem, o transmitir a terceiro - e se o seu património for insuficiente -, a execução reverterá contra este, sendo o bem referido, na esfera jurídica desse terceiro, considerado como um património autónomo que responde pela dívida tributária”.

<sup>(4)</sup> Cfr. os Acórdãos de 10/02/1999, recurso n.º 23148, e de 17-03-1999, processo n.º 023146.

<sup>(5)</sup> Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, reportando-se ao facto de a lei não prever a possibilidade de chamar à execução por reversão os responsáveis solidários, pondera que vigora “no processo de execução fiscal a regra de o chamamento de responsáveis não inicialmente citados ser efectuado através de reversão (regra essa que se extrai dos arts. 157º, 158º e 161º do CPPT), cfr. Código de Processo e de Procedimento Tributário, 6ª ed., Vol III, Areas Editora, Lisboa, 2011, vol. III, p. 73.

<sup>(6)</sup> Sobre o princípio do aproveitamento do acto, cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 2/3/2000, proc n.º 43390, e de 6/9/2011, proc n.º 787/2010.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Revisão de Sentença. Coima.*

### Sumário:

- I — *O legislador condicionou, no artigo 449.º do CPP, a revisão de sentença de aplicação de coimas à verificação de certos fundamentos, que taxativamente indica, sendo um deles a inconciliabilidade entre os factos que fundamentaram a condenação e os dados como provados noutra sentença, de forma a suscitar graves dúvidas sobre a justiça da condenação.*
- II — *Não ocorre inconciliabilidade entre os factos provados na sentença revidenda que condenou a arguida em coima e os factos dados como provados nas sentenças invocadas no recurso de revisão, se naquela a arguida se limita a pedir a isenção da coima, admitindo a prática da contra-ordenação, e nestas não se provam os elementos constitutivos da infracção.*

Processo n.º 938/11-30.

Recorrente: Geldouro — Produtos Congelados, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. Geldouro – Produtos Congelados, SA, requereu ao Tribunal Central Administrativo Norte a revisão da coima de €10.250,00, aplicada por sentença de 31 de Dezembro de 2007, proferida nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 8/06.4BEPRT, em apenso.

Para o efeito, invocando o disposto no art. 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 que a factualidade que permitiu a sua condenação nos referidos autos 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 - UO3, 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.

1.2. Respondeu o Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, onde concluiu que: 1. O recorrente não demonstra que as decisões com que documenta o pedido transitaram já em julgado; 2. O pedido não destaca ou concretiza a matéria de facto inconciliável em que pretende alicerçar a requerida revisão, 3. A leitura das sentenças oferecidas não revela qualquer inconciliabilidade susceptível de sustentar fundadamente uma revisão de sentença: 4. Não deve ser admitida a revisão de sentença.

1.3. Concluídos os autos ao juiz do processo, para efeito do disposto no art. 454º do CPP, foi emitida a seguinte informação, no sentido de que deve ser negada a revisão:

*«1. 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 8/06.2 BEPRT, através da qual, na sequência da procedência parcial do recurso, foi condenada a pagar uma coima no montante de 10.250.00 euros.*

*Fundamentou o seu pedido no disposto no art. 449º, n.º 1, 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 8/06.2, 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 n.º 8/06.2 (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 1, 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 8/06.2 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, conseqüentemente, que não existe fundamento para a revisão da sentença ao abrigo do art. 449º, n.º 1, alínea c) do CPP».*

1.4. Remetidos os autos ao Tribunal Central Administrativo Norte este Tribunal veio, por decisão de fls. 173 e segs., a abster-se de conhecer do pedido de revisão com o fundamento de que, em conformidade com o enunciado nos 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.

1.5. Neste Supremo Tribunal os autos foram com vista ao Exmº Procurador-Geral Adjunto, o qual se pronunciou no mesmo sentido do sentido da resposta do MP na primeira instância.

2. Com relevo para a decisão dão-se como assentes os seguintes factos:

1) Por sentença de 31 de Dezembro de 2007, transitada em julgado em 28/1/2008, proferida nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 8/06.2BEPRT, do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em apenso (fls. 61 e segs.), foi a recorrente condenada na coima de €10,250,00, 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.

2) 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 0312 sem o correspondente meio de pagamento do imposto liquidado, tendo o prazo para o cumprimento da obrigação terminado em 10/2/2004.*

*c) Em 8/5/2004, foi levantado pelo Director de Serviços do IVA, o auto de notícia contra a arguida - cfr. fls. 2 dos autos.*

*d) Em 7/6/2005 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. 4/5.*

*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 20.554,42 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.»*

*g) Da informação de fls. 9 resulta ter a arguida regularizado a situação tributária em 24/9/2004.»*

3) 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 - UO3, Procº 1186/06.6 BEPRT - UO 4, Procº 1187/06.4 BEPRT - UO 3, Procº 1188/06.2 BEPRT - 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.

3. Em causa está o julgamento do pedido de revisão da coima aplicada por sentença 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.

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 acima referidas. Diz que em todos os processos se provou que o IVA que não foi entregue na data legal estipulada para o efeito não havia sido recebido, mas que, enquanto na sentença revidenda se julgou verificada a contra-ordenação, naquelas outras sentenças decidiu-se que o artº 114º n.º 1 do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal «a falta de entrega da prestação tributária», não abrange 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.

Este pedido de autorização para revisão de sentença é em tudo idêntico ao julgado por este Tribunal no processo n.º 417/11, em 7/9/2011. A recorrente havia solicitado, em acumulação, a revisão de duas sentenças, a aqui em causa e a proferida nos autos de contra-ordenação n.º 10/06.4BEPRT, mas foi ordenada a desapensação (cfr. fls. 159), o que deu origem ao processo n.º 417/2011.

Os factos em apreciação e a questão jurídica que se levanta são idênticos nos dois casos, pelo que, concordando basicamente com os fundamentos aí invocados, é caso para se decidir sumariamente o

pedido de revisão, tal como se exige no n.º 3 do art. 8º do CCv e se permite nos arts. 94º n.º 3 do CPTA e 713º n.º 5 do CPC, tendo um vista a interpretação e aplicação uniforme do direito.

Na verdade, também aqui acolhemos as considerações e fundamentação de direito aduzidas no acórdão de 7/9/2011, e que são os seguintes:

*“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. SI 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 art.º 32.º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias (reconhecimento da responsabilidade pelo infractor e regularização da situação tributária até à decisão do processo) que o tribunal concedeu a atenuação especial da coima.*

*Daí que se entenda que não ocorre inconciliabilidade 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, conseqüentemente, que não se verifica o fundamento de recurso de revisão de sentença invocado (art.º 449.º, n.º 1, alínea c) do CPP)».*

É pois indiscutível que entre a sentença revidenda e as sentenças invocadas como fundamento de revisão, não existe identidade de factos que devam ser subsumíveis às mesmas regras de direito. Na sentença em revisão, o recurso judicial do acto que aplicou a coima limitou-se a pedir, nos termos do artigo 32.º do REGIT, a isenção de aplicação da pena, admitido a arguida que praticou a infracção ao não entregar atempadamente o IVA relativo ao período 0312. Mas desconhece-se se o IVA constante das facturas relativas a esse período foi ou não recebido. Sem a prova deste facto, não se pode dizer que a matéria de facto é «inconciliável» com os factos apurados nos processos que conduziram à absolvição da arguida.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar a revisão de sentença.

Custas pela recorrente, fixando em 2 UC a taxa de justiça.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Ilegalidade abstracta. Ilegalidade concreta.*

### Sumário:

- I — O fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT, é do conhecimento officioso.*
- II — O segmento daquela norma legal que alude à «inexistência do imposto, taxa ou contribuição» refere-se às situações em que a lei em vigor à data dos factos não previa o tributo que deu origem à dívida exequenda, ou seja, refere-se exclusivamente à ilegalidade do próprio tributo e já não à ilegalidade do acto de tributação.*
- III — Sustentando o oponente que não é parte na relação jurídica tributária que deu origem à dívida exequenda, e que, de acordo com as normas legais em vigor à data, o IRC em cobrança não lhe devia ter sido liquidado a ele mas a outrem, questiona a legalidade em concreto da liquidação (no que se refere à incidência subjectiva do imposto) e, por isso, insusceptível de constituir fundamento de oposição à execução fiscal, designadamente o previsto na alínea a) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT.*

Processo n.º 956/11-30.

Recorrente: SanPaolo Imi Bank (International), S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “SanPaolo Imi Bank (International), S.A.” (adiante Oponente ou Recorrente) deduziu oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada para cobrança de uma dívida proveniente de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) dos anos de 2003 e 2004, invocando o fundamento previsto na alínea b) do art. 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ou, quando assim não se entenda, o fundamento previsto na alínea i) do mesmo preceito legal.

Para tanto, em síntese, alegou que, respeitando a dívida exequenda a montantes de imposto que a Administração tributária (AT) considerou que ela teria deixado de reter na fonte, quando sobre ela não recaía a obrigação de efectuar tal retenção, não é devedora nem responsável pelo pagamento da mesma, que, por isso, não lhe pode ser exigida.

Ulteriormente, em resposta à posição do Ministério Público, que sustentou que a matéria alegada não era subsumível aos fundamentos invocados, a Oponente invocou ainda que a matéria alegada se enquadra na alínea *a*) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, uma vez que «à data dos factos não existia no nosso ordenamento jurídico qualquer norma que fizesse impender sobre o Banco oponente a obrigação tributária de efectuar a retenção na fonte» (1).

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal julgou a oposição improcedente.

Para tanto considerou, em resumo, que o fundamento invocado não era subsumível à invocada alínea *b*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, nem à alínea *i*) do mesmo preceito, sendo que a Oponente pretendia discutir a legalidade em concreto da liquidação que deu origem à dívida exequenda, o que lhe estava vedado nesta sede.

Mais considerou que não podia proceder à convalidação da petição inicial para o meio processual adequado – que entendeu ser a impugnação judicial –, uma vez a Oponente tinha já deduzido impugnação judicial contra as liquidações de IRC que deram origem às dívidas exequendas.

1.3 Inconformada com a sentença, a Oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A) Vem o presente recurso interposto da douda sentença de 7 de Junho de 2011, a fls..., que decidiu julgar improcedente a oposição deduzida;

B) Salvo o devido respeito, a douda sentença recorrida enferma de erro na interpretação e aplicação do direito, designadamente porque não apreciou devidamente a questão à luz do fundamento de oposição previsto na alínea *a*), n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, norma esta que foi expressamente invocada pelo oponente a fls..., na sua resposta ao parecer do Ministério Público, e que, aliás, sempre seria de conhecimento officioso, nos termos do artigo 664.º do Código de Processo Civil;

C) Como é sabido, o fundamento da oposição se afere pela natureza da relação jurídica tal como é apresentada pelo autor na petição inicial, isto é, na materialidade da lide correspondente à causa de pedir, e apenas a causa de pedir;

D) A causa de pedir nos presentes autos recorta verdadeiramente a invocação de que os actos tributários aqui em causa foram liquidados com base em lei revogada, por força da revogação tácita, instituída pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (OE2003), do regime de responsabilidade do emitente e devedor dos rendimentos pelas retenções na fonte relativas aos rendimentos dos títulos de dívida – que, a partir dessa lei, passou a caber, exclusivamente, às entidades registadoras ou depositárias, em relação a valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito (cfr. arts. 42.º a 60.º da p.i.);

E) Significa isto que, de acordo com a alegação do oponente, é ilegal a liquidação do imposto referido, relativo aos exercícios de 2003 e 2004, pelo facto de as normas que lhe serviram de fundamento, constantes dos números 4 e 5, do artigo 88.º do CIRC, e alínea *a*), n.º 2, do art.º 101.º do CIRS, conjugados com o artigo 71.º, também do CIRS, terem sido tacitamente revogadas - pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (OE2003), que introduziu diversas alterações aos artigos 101.º, 119.º, 120.º e 125.º, todos do CIRS, e 88.º do CIRC, - no sentido de transferir, do emitente e devedor dos rendimentos para as entidades registadoras ou depositárias, a responsabilidade pela realização de retenções na fonte relativas aos rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito;

F) Os arts. 101.º, n.º 3 do CIRS e 88.º n.º 8 do CIRC na redacção dada pela LOE2003 não sujeitam o regime da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias ao facto de os valores mobiliários estarem sujeitos a registo ou depósito em território português, não distinguindo sequer entre entidades registadoras ou depositárias residentes ou não residentes;

G) Acresce que a existência de entidades registadoras ou depositárias não residentes encontra-se expressamente prevista no art 125.º, n.º 2 do CIRS, que lhes impõe o dever de nomear um representante fiscal em Portugal, para efeitos de cumprimento das obrigações legalmente previstas.

H) Por sua vez, o facto de a emissão ser regida ou pelo direito inglês ou pelo direito Italiano em nada contende com as normas de incidência que prevêm a obrigação de retenção na fonte nos casos previstos no n.º 3, do art.º 101.º do CIRS (e art.º 88.º, n.º 8, CIRC).

I) Ora, de acordo com a regra de hermenêutica jurídica plasmada no art. 9.º, n.º 2 do Código Civil, não é lícita uma interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa.

J) Permanece actual a máxima “ubi lex non distiguit, nec nobis distinguere licet” (cf. “Interpretação e Aplicação das Leis” de Francisco Ferrara, por Manuel de Andrade, pág. 149), exigência essa ainda mais premente no direito tributário onde vigora o princípio da legalidade, tanto na sua vertente formal como material.

K) Não pode assim a administração fiscal, onde a lei não distinguiu, fazer ela essa distinção.

L) Independentemente das circunstâncias do caso concreto, vem alegado pelo oponente que, à data do facto tributário, não existia lei habilitante que previsse a obrigação de realizar qualquer retenção de imposto por parte do oponente, na sua qualidade de emitente e devedor dos rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito;

M) O fundamento invocado enquadra-se na alínea a), do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, respeitante à «ilegalidade absoluta ou abstracta» da dívida exequenda (imposto, taxa ou contribuição) decorrente da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a alegada obrigação do oponente realizar retenções na fonte;

N) Este fundamento é corolário do artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, referido aos artigos 105.º, n.ºs 1, 2 e 4, 165.º, alínea i), e 199º, alínea b), todos da Constituição;

NESTES TERMOS e impetrando o douto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao recurso e, conseqüentemente, revogada a douda sentença recorrida e julgada procedente a oposição deduzida, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!».

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, que não emitiu parecer.

1.7 Foi dada vista aos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a da saber se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento ao considerar que a matéria alegada pela Oponente não integra fundamento válido de oposição à execução fiscal, designadamente por não ter apreciado essa questão sob a perspectiva do fundamento previsto na alínea *a*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a decisão da causa o tribunal deu como provados os seguintes factos:

A) “Sanpaolo IMI Bank (International) SA” (doravante apenas Banco) é uma instituição de crédito portuguesa com sede no Funchal e licenciada para operar na Zona Franca da Madeira (facto aceite);

B) O Banco encontra-se colectado em sede de IRC, pelo exercício da actividade de instituição bancária, com o Código da Actividade Económica (CAE) 65121, no Serviço de Finanças Funchal - 1, estando sujeito a IRC, nos termos do artº 2.º do CIRC.

C) Nos exercícios de 2003 e 2004, a matéria colectável está sujeita ao regime de isenção temporária, nos termos previstos no art.º 33.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, pelo facto de se encontrar domiciliado na Zona Franca da Madeira (fls. 6/46, do relatório);

D) Em cumprimento das Ordens de Serviço n.ºs 01200600084 e 01200600085 emitidas em 07/03/2006 foi realizada inspecção tributária ao Banco de âmbito geral com incidência nos exercícios de 2003 e 2004 (fls. 5/46 do relatório de Inspecção);

Na sequência da inspecção foi elaborado o Relatório, junto a fls. 30 a 77, dos autos, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais e de onde se extrai o seguinte:

(...)

### III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Foram seleccionadas e analisadas as áreas contabilístico-fiscais de acordo com os procedimentos em uso, e com a profundidade considerada adequada nas circunstâncias, tendo-se verificado o seguinte:

#### 111-1. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

##### III - 1.1. Exercício de 2003

##### III - 1.1.1. Retenções na fonte (art.º 88 do CIRC)

- Eur. 5.356.622,41 -

No âmbito da presente acção inspectiva, constatou-se que o Banco efectua emissão de obrigações com o objectivo de financiar as entidades do Grupo SanPaolo IMI, das quais se destaca a casa-mãe, o SanPaolo IMI Sp.A, em Itália.

Os empréstimos obrigacionistas encontram-se registados no passivo, na conta “3410 - Responsabilidades representadas por títulos - Obrigações” no montante de

Eur. 6.393.648.970,79, em 31.12.2003, e apresentam o seguinte detalhe:

De acordo com o programa de ‘Euro Medium Term Notes’ em vigor, o Banco pode emitir títulos em ouros ou noutras moedas, a taxa fixa ou variável sendo o pagamento do capital e juros garantido incondicionalmente pelo SanPaolo IMI Sp.A. (casa-mãe). Em 31 de Dezembro de 2003, a dívida emitida ao abrigo deste programa não podia exceder 17.500.000 milhares de euros.

O programa EMTN caracteriza-se pelo depósito dos títulos subjacentes junto de sistemas centralizados de negociação, sendo que o Banco procede ao pagamento dos juros nas datas de vencimento



dos títulos ao Deutsche Bank AG London, enquanto Principal Paying Agent da operação, que depois encaminha os pagamentos para as centrais de liquidação Euroclear System (“Euroclear”) e para a Clearstream Banking, société anonyme, Luxembourg (“Clearstream”) residentes na Bélgica e no Luxemburgo, respectivamente.

Assim, em cada data de pagamento de juros, a conta do Principal Payment Agent vai ser creditada com o montante total de juros a pagar, dando estas instruções às centrais de liquidação para que pague o respectivo montante por cada nota na data de pagamento relevante.

De acordo com o seu registo, as centrais de liquidação creditam os montantes devidos na conta dos dealers, proporcionalmente ao número de Notes que cada um detém na sua conta, os quais, por sua vez, reencaminharão proporcionalmente à quantidade de Notes adquirida por cada um dos seus clientes, as quantias respeitantes aos pagamentos de juros e de capital, relativos às Notes cuja totalidade recebe na sua conta junto do Euroclear/Clearstream. Por seu turno, os clientes dos dealers podem também ser intermediários financeiros com subcontas em nome dos seus clientes.

Os dealers do EMTN estão vinculados à obrigação de nunca transferirem os títulos emitidos pelo programa de EMTN para entidades residentes em Portugal, proibição esta tornada pública através da selling restriction constante do prospecto do programa de emissão.

Na esfera patrimonial do emitente, os juros decorrentes daqueles títulos de dívida, são periodificados mensalmente e registados na conta “7000 – Outros juros e custos equiparados” por contrapartida da conta “523 – Custos a pagar de recursos alheios”. Esta conta é debitada pelos pagamentos de juros efectuados nas respectivas datas de vencimento, ficando deste modo saldada.

A análise efectuada partiu da definição de uma amostra que recaiu sobre as obrigações de taxa variável, cujo saldo a 31.12.2003 se cifrava em mEur. 4.729.546 (Anexo 1), emitidas ao abrigo do programa EMTN. O Banco disponibilizou o extracto da conta “52341119 – Custos a pagar de outras obrigações colocadas no mercado externo”, na qual se encontram registados a débito, os pagamentos de juros. A partir desta informação foi possível detalhar os pagamentos de juros ilíquidos, por data e por título emitido.

Constatou-se que o pagamento daquelas verbas pelo Banco foi efectuado sem ter havido lugar a retenção na fonte de imposto, por considerar ser aplicável isenção de IRC e IRS sobre aqueles rendimentos.

Efectivamente o n.º 6 do art.º 33.º do EBF dispõe que “são isentos de IRS ou IRC os rendimentos pagos pelas instituições de crédito instaladas nas zonas francas, quaisquer que sejam as actividades exercidas pelos seus estabelecimentos estáveis nelas situados, relativamente às operações de financiamento dos passivos de Balanço desses estabelecimentos, desde que os beneficiários desses rendimentos sejam:

a) Entidades instaladas nas zonas francas que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras ou sucursais financeiras que realizem operações próprias da sua actividade com residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes;

b) Entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis nele situados e fora das zonas francas.”

O Estatuto dos Benefícios Fiscais contempla ainda uma outra norma de isenção aplicável aos juros de empréstimos contraídos por entidades instaladas nas Zonas Francas, desde que se efectue a canalização do produto dos empréstimos para a realização de investimentos e para o normal funcionamento das mutuárias, ambos no âmbito da Zona Franca (cfr. n.º 4 do art.º 33 daquele normativo legal).

No entanto resulta claro da leitura da nota introdutória do Anexo às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2003 e 2004, que “o Banco dedica-se essencialmente à captação de recursos, nomeadamente através da colocação de empréstimos obrigacionistas e Euro Medium Term Notes no mercado internacional com o objectivo de financiar as entidades do Grupo SanPaolo IMI S.p.A”, Tal foi constatado, no decurso da auditoria fiscal, ao verificar-se que paralelamente à emissão dos títulos de dívida era efectuada operação de depósito/concessão de crédito, de igual montante, junto do Banco do grupo financeiro em que o sujeito passivo se insere. Assim, a previsão constante do n.º 4 do art.º 33 do EBF é inaplicável, aos rendimentos em análise.

Reportando-nos de novo ao contexto do n.º 6 do art.º 31º do EBF, decorre do seu articulado, que a isenção aí prevista está condicionada à verificação dos pressupostos da qualidade de não residentes das entidades beneficiárias dos rendimentos, a qual deverá ser comprovada pelas formas previstas no n.º 14 daquele dispositivo legal.

No âmbito da auditoria tributária efectuada aos exercícios de 2001 e 2002, em face da argumentação aduzida pelo sujeito passivo em sede de direito de audição, exercido nos termos do art.º 60.º da LGT, quanto à comprovação da qualidade de não residente dos investidores do programa EMTN, no âmbito do art.º 33.º do EBF, em face das características da emissão do empréstimo, foi solicitado parecer ao Centro de Estudos Fiscais (adiante designado por CEF) sobre a matéria.

Em conformidade, o CEF emitiu o parecer n.º 18/2005, datado de 25.02.2005, o qual mereceu despacho concordante de sua Exa. o Sr. Director-Geral dos Impostos, em 15.03.2005, propondo uma

solução, consignada no ponto 36, que permitisse, ainda que de forma simplificada, um controlo sobre a residência dos detentores dos títulos emitidos pelo Banco, o qual se transcreve seguidamente:

“(…) atendendo às reconhecidas especificidades do funcionamento do mercado em que os títulos em causa são negociados, uma vez comprovado que:

(i) as emissões em causa são sempre integralmente colocadas junto de instituições financeiras não residentes; e que

(ii) as mesmas estão sujeitas a restrições de venda explícitas (selling restrictions); e que

(iii) os Dealers assumiram expressamente perante o emitente que apenas colocariam aqueles títulos junto de:

- Entidades instaladas nas zonas francas que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras ou sucursais financeiras que realizem operações próprias da sua actividade com residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes;

- Entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis nele situados e fora das zonas francas,

parece-nos ser razoável admitir, à semelhança do que sucede em Espanha, que a prova da qualidade de não residente possa ser efectuada através de certificado de titularidade dos valores mobiliários emitido pela instituição depositária ou pelos Dealers, desde que sejam entidades domiciliadas em qualquer país da OCDE ou em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação internacional e estejam submetidos a um regime especial de supervisão ou de registo administrativo. Tal certificado deveria conter:

(i) a identificação destas entidades (instituição depositária e/ou Dealers), a respectiva residência fiscal, bem como a indicação do regime especial de supervisão ou de registo administrativo a que se encontra submetida;

(ii) o total dos rendimentos pagos a beneficiários não residentes e sem estabelecimento estável no território português ao qual os mesmos sejam imputáveis;

(iii) uma relação daquelas beneficiárias com indicação da sua identificação, país de residência, montante dos rendimentos pagos a cada beneficiário e respectiva data de pagamento;

(iv) declaração, sob compromisso de honra, de que, de acordo com os registos da entidade certificadora, a relação referida no ponto anterior é completa, exacta e apenas inclui:

- Entidades instaladas nas zonas francas, que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras ou sucursais financeiras que realizem operações próprias da sua actividade com residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes;

- Entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis nele situados e fora das zonas francas”.

No entanto, após a apresentação dos novos elementos por parte do Banco, e tendo subsistido dúvidas quanto à relevância, para efeitos da prova da qualidade de não residente, do não cumprimento por parte das entidades depositárias, Euoclear Bank Brussels e Clearstream Bank Luxembourg, de alguns requisitos, designadamente, a identificação dos beneficiários dos rendimentos, escudadas na vinculação a deveres do sigilo bancário, foi solicitada, de novo, parecer ao CEF sobre a situação em apreço.

Na sequência do solicitado foi emitido o Parecer 60/2005, de 21 de Julho, concluindo pela não suficiência da prova produzida, e o Parecer 94/2005, de 25 de Outubro (Anexo 2, págs. 28-30), cujo último parágrafo concluía: “no caso em concreto, e mesmo atendendo às especificidades do funcionamento do mercado em que os títulos em causa são negociados, julga-se que para a comprovação da qualidade de não residente dos beneficiários dos rendimentos seria, no mínimo, exigível a identificação completa de tais entidades e uma declaração das mesmas de que cumpriram as restrições de venda explícitas (selling restrictions) aplicáveis às emissões de títulos em causa”. Este último Parecer mereceu despacho concordante, em 26.10.2005, de sua Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Em conformidade com a solução superiormente sancionada para efeitos de validação dos pressupostos da isenção prevista nos termos do n.º 6 do art.º 33.º do EBF, a Inspeção Tributária solicitou o sujeito passivo, no âmbito da presente acção inspectiva, listagens emitidas pelas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream contendo a informação relativa ao ISIN, datas de pagamento dos juros, residência das entidades receptoras e montantes pagos. A partir da informação apresentada foram quantificados os montantes pagos por país de residência dos beneficiários dos rendimentos (vide Anexo 3 mapa 1).

Ainda no âmbito da solução preconizada, foi o Banco notificado em 17.05.2006 (Anexo 2), na pessoa da técnica oficial de contas, para comprovar a qualidade de não residentes dos beneficiários dos rendimentos em questão, apresentante para o efeito, a identificação completa das entidades às quais terão sido pagos os juros, de acordo com as listagens elaboradas pelas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream, e uma declaração das primeiras entidades em como foram observadas as restrições de venda explícitas (selling restrictions) aplicáveis à emissão dos títulos em causa.

A informação disponibilizada pelo Banco em resposta à notificação efectuada, não cobre a totalidade dos rendimentos pagos objecto de análise, constatando-se ainda que algumas entidades financeiras declararam explicitamente ter pago rendimentos a residentes em território português, contrariando as

selling restrictions constantes do prospecto de emissão. Ficaram assim por comprovar, por parte do sujeito passivo, os pressupostos da isenção de parte dos rendimentos pagos, conforme evidenciado nos mapas 1 e 2 do Anexo 3.

Assim, quanto aos rendimentos pagos cuja não residência em território português dos seus beneficiários não foi comprovada, não ficou demonstrada a ocorrência dos pressupostos previstos no n.º 6 do art.º 33.º do EBF, para a aplicação da isenção subjacente.

O contribuinte encontra-se obrigado a facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos pressupostos subjacentes ao usufruto de um benefício fiscal, sob pena de o mesmo ficar sem efeito, por força do n.º 4 do art.º 65.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) conjugado com o n.º 4 do art.º 14.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Com efeito, o n.º 4 do art.º 14.º da LGT prevê que “os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito”.

Também o n.º 4 do art.º 65.º do CPPT estabelece que “... a manutenção dos efeitos de reconhecimento do benefício dependem de o contribuinte facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos de que esta não disponha”.

Paralelamente, quanto à reversão do ónus da prova, o art.º 74.º da LGT dispõe que “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Se estamos perante a concessão de um benefício fiscal que se traduz na isenção de imposto e conseqüentemente na não retenção na fonte aquando do pagamento de rendimentos, trata-se por conseguinte de um direito do Banco, pelo que este é que tem que comprovar que não está obrigado a efectuar a retenção na fonte.

No mesmo sentido das normas citadas no parágrafo anterior, as alíneas a) e b) do n.º 19 do art.º 33.º do EBF, vem estabelecer que a falta de prova da não residência implica a perda do benefício fiscal, ou seja, da isenção prevista no n.º 6 do art.º 33.º do EBF, sendo aplicáveis as normas gerais previstas nos competentes códigos relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto em falta.

Acresce que, de acordo com o disposto na alínea c) do referido preceito se presume que as operações foram realizadas com entidades residentes em território português para efeitos do disposto na norma de isenção, sem prejuízo de se poder ilidir a presunção, de acordo com o art.º 73.º da LGT, e nos termos do art.º 64.º do CPPT.

Saliente-se que o facto de constar no prospecto do programa a proibição designada de selling restriction, não faz transferir para outrem a sua responsabilidade constante do art.º 28.º da LGT, de assegurar que os pressupostos para a isenção previstos no art.º 33.º do EBF estão a ser cumpridos.

Ora, as regras da territorialidade dispostas no art.º 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 3) e n.º 4 do CIRC e no art.º 18.º, n.º 1, alínea g) do CIRS estabelecem que os rendimentos de aplicações de capitais são considerados como rendimentos obtidos em território português, desde que o devedor dos rendimentos tenha sede em território nacional, exceptuando os casos em que aqueles constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território.

Os juros de obrigações emitidas por entidades públicas ou privadas são qualificados como rendimentos de capitais (art.º 5.º, n.º 1 e 2, alínea c) do CIRS) e ficam sujeitos a tributação no momento em que se vencem (art.º 7.º do CIRS).

O art.º 88.º, n.º 1, alínea c) do CIRC, estipula que são objecto de retenção na fonte, quando obtidos em território português, “os rendimentos de aplicação de capitais (...) tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o devedor seja sujeito passivo de IRC”, acrescentando ainda, no seu n.º 2, que para efeitos do disposto na alínea acima mencionada se consideram obtidos em território português os rendimentos mencionados no art.º 4.º do mesmo código.

No mesmo sentido vem o art.º 101.º, n.º 1 e 2, alínea a) do CIRS estabelecer que as entidades devedoras, que disponham de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto que incidirá sobre os rendimentos ilíquidos sujeitos a tributação na fonte pelas taxas previstas no art.º 71.º do CIRS, que tributa à taxa de 20% os rendimentos de títulos de dívida.

A partir de 2003 (inclusive) a responsabilidade pela retenção na fonte relativa “a rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, emitidos por entidades residentes em território português” passou a estar atribuída às entidades registadoras ou depositárias (cfr. n.º 3 do art.º 101.º do CIRS e n.º 7 do art.º 88.º do CIRC).

A referência aos “valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito” constante do n.º 3 do art.º 101 do CIRS e n.º 7 do art.º 88.º do CIRC, contempla os títulos sujeitos a registo ou depósito em território português, de acordo com as normas previstas no Código de Valores Mobiliários, como resulta da articulação do art.º 120.º e do artigo 125.º, ambos do CIRS.

Ora, tal como se constata da análise das características do programa de emissão denominado de Euro Medium Term Notes (cfr. ponto 20 do “Terms and conditions of the Notes”), os títulos em questão regem-

-se pelo direito inglês e italiano, pelo que não serão de se lhes aplicar as normas do Código de Valores Mobiliários, e, em consequência, estão excluídos da previsão constante do n.º 3 do art.º 101.º do CIRS.

Do exposto se conclui que a obrigação de efectuar a retenção na fonte se mantém na esfera do emitente, por ser a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção.

Refira-se, ainda, que em determinadas situações o CIRC prevê a dispensa de retenção na fonte:

a) quando o IRC tenha natureza de imposto por conta nos casos de juros e quaisquer outros rendimentos de capitais de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas (art.º 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC);

b) quando os titulares dos rendimentos beneficiem de isenção total ou parcial, ou, por força de urna convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte, ou o seja apenas de forma limitada, relativamente aos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, e desde que façam disso prova perante a entidade pagadora (art.º 90.º, n.ºs 2 e 3 do CIRC)

Ora também não foi comprovada a ocorrência de nenhuma destas condições, de forma a afastar a obrigatoriedade de efectuar retenção na fonte sobre os rendimentos pagos com referência ao programa EMTN.

Em face do exposto, o SanPaolo, entidade emitente dos títulos de dívida e devedora dos rendimentos, está obrigado a proceder à retenção na fonte do imposto que incide sobre os juros comprovadamente pagos a residentes, e sobre os juros pagos a beneficiários cuja qualidade de não residente não foi comprovada, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art.º 88.º do CIRC e alínea a), n.º 2 do art.º 101.º do CIRS conjugados com o art.º 71.º, também do CIRS.

Assim, atento o disposto no art.º 28.º da LGT, a falta de retenção na fonte do imposto implica a responsabilidade da entidade emitente pelo seu pagamento como devedor originário acrescido dos respectivos juros. O Banco, enquanto substituto, é considerado devedor principal do imposto e responsável pelo seu pagamento (art.º 21.º do CIRS e art.º 106.º, n.º 5 do CIRC), que deveria ter sido efectuado até ao dia 20 do mês seguinte ao da obrigação de efectuar a retenção (n.º 6 do art.º 88.º do CIRC).

Deste modo, foi apurado imposto em falta no montante de Eur. 5.356.622,41 (Anexo 3), sendo o Banco responsável pelo seu pagamento nos termos do art.º 21.º do CIRS e art.º 106.º do CIRC, conjugados com o art.º 20.º e 28.º da LGT.

Paralelamente, são devidos juros compensatórios, de acordo com o previsto no art.º 94.º do CIRC e art.º 91.º do CIRS conjugados como art.º 35.º da LGT.

A correcção inicialmente proposta, foi objecto de contestação por parte do Banco, em direito de audição, sendo que, após apreciação dos argumentos apresentados, a correcção foi mantida, ainda que tenha sido reduzido o valor inicialmente proposto para Eur. 3.300.773,71, conforme ponto IX, do presente relatório.

III - 1.2. Exercício de 2004

III -1.2.1. Retenções na fonte (art.º 88.º do CIRC)

- Eur. 4.634.843,05 -

No âmbito da presente acção inspectiva, constatou-se que o Banco efectua emissão de obrigações com o objectivo de financiar as entidades do Grupo SanPaolo IMI, das quais se destaca a casa-mãe, o SanPaolo IMI S.p.A., em Itália.

Os empréstimos obrigacionistas encontram-se registados passivo, na conta “341 – Responsabilidades representadas por títulos – Obrigações” no montante de Eur. 5.965.043.253,49, em 31.12.2004, e apresentam o seguinte detalhe:

De acordo com o programa de “Euro Medium Term Notes” em vigor, o Banco pode emitir títulos em euros ou noutras moedas, a taxa fixa ou variável, sendo o pagamento do capital e juros garantido incondicionalmente pelo SanPaolo IMI S.p.A. (casa-mãe), Em 31 de Dezembro de 2004, a dívida emitida ao abrigo deste programa não podia exceder 17.500.000 milhares de euros.

O programa EMTN caracteriza-se pelo depósito dos títulos subjacentes junto de sistemas centralizados de negociação, sendo que o Banco procede ao pagamento dos juros nas datas de vencimento dos títulos ao Deutsche Bank AO London, enquanto Principal Paying Agent da operação, que depois encaminha os pagamentos para as centrais de liquidação Euroclear System (“Euroclear”) e para a Clearstream Banking, société anonyme, Luxembourg (“Clearstream”) residentes na Bélgica e no Luxemburgo, respectivamente,

Assim, em cada data de pagamento de juros, a conta do Principal Payment Agent vai ser creditada com o montante total de juros a pagar, dando este instruções às centrais de liquidação para que pague o respectivo montante por cada note na data de pagamento relevante.

De acordo com o seu registo, as centrais de liquidação creditam os montantes devidos na conta dos dealers, proporcionalmente ao número de Notes que cada um detém na sua conta, os quais, por sua vez, reencaminharão proporcionalmente à quantidade de Notes adquirida por cada um dos seus clientes, as quantias respeitantes aos pagamentos de juros e de capital, relativos às Notes cuja totalidade recebe na sua conta junto do Euroclear/Clearstream. Por seu turno, os clientes dos dealers podem também ser intermediários financeiros com subcontas em nome dos seus clientes.

Os dealers do EMTN estão vinculados à obrigação de nunca transferirem os títulos emitidos pelo programa de EMTN para entidades residentes em Portugal, proibição esta tornada publica através da selling restriction constante do prospecto do programa de emissão.

Na esfera patrimonial do emitente, os juros decorrentes daqueles títulos de dívida, são periodificados mensalmente e registados na conta “7000 – Outros juros e custos equiparados” por contrapartida da conta “523 – Custos a pagar de recursos alheios”. Esta conta é debitada pelos pagamentos de juros efectuados nas respectivas datas de vencimento, ficando deste modo saldada.

A análise efectuada partiu da definição de uma amostra que recaiu sobre as obrigações de taxa variável, cujo saldo a 31.12.2004 se cifrava em mEur. 4.355.955 (Anexo 1), emitidas ao abrigo do programa EMTN. O Banco disponibilizou o extracto da conta “52341119 – Custos a pagar de outras obrigações colocadas no mercado externo”, na qual se encontram registados a débito, os pagamentos de juros. A partir desta informação foi possível detalhar os pagamentos de juros ilíquidos, por data e por título emitido.

Constatou-se que o pagamento daquelas verbas pelo Banco foi efectuado sem ter havido lugar a retenção na fonte de imposto, por considerar ser aplicável isenção de IRC e IRS sobre aqueles rendimentos.

Efectivamente o n.º 6 do art.º 33.º do EBF dispõe que “são isentos de IRS ou IRC os rendimentos pagos pelas Instituições de crédito instaladas nas zonas francas, quaisquer que sejam as actividades exercidas pelos seus estabelecimentos estáveis nelas situados, relativamente às operações de financiamento dos passivos de Balanço desses estabelecimentos, desde que os beneficiários desses rendimentos sejam:

c) Entidades instaladas nas zonas francas que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras ou sucursais financeiras que realizem operações próprias da sua actividade com residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes;

d) Entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis nele situados e fora das zonas francas.”

O Estatuto dos Benefícios Fiscais contempla ainda uma outra norma de isenção aplicável aos juros de empréstimos contraídos por entidades instaladas nas Zonas Francas, desde que se efectue a canalização do produto dos empréstimos para a realização de investimentos e para o normal funcionamento das mutuárias ambos no âmbito da Zona Franca (cfr. n.º 4 do art.º 33 daquele normativo legal).

No entanto resulta claro da leitura da nota introdutória do Anexo às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2003 e 2004, que o “Banco dedica-se essencialmente à captação de recursos, nomeadamente através da colocação de empréstimos obrigacionistas e Euro Medium Term Notes no mercado internacional com o objectivo de financiar as entidades do Grupo SanPaolo IMI S.p.A”. Tal foi constatado, no decurso da auditoria fiscal, ao verificar-se que paralelamente à emissão dos títulos de dívida era efectuada operação de depósito/concessão de crédito, de igual montante, junto de Banco do grupo financeiro em que o sujeito passivo se insere. Assim, a previsão constante do n.º 4 do art.º 33 do EBF é inaplicável aos rendimentos em análise.

Reportando-nos de novo ao contexto do n.º 6 do art.º 33.º do EBF, decorre do seu articulado, que a isenção aí prevista está condicionada à verificação dos pressupostos da qualidade de não residentes das entidades beneficiárias dos rendimentos, a qual deverá ser comprovada pelas formas previstas no n.º 14 daquele dispositivo legal.

No âmbito da auditoria tributária efectuada aos exercícios de 2001 e 2002, em face da argumentação aduzida pelo sujeito passivo em sede de direito de audição, exercido nos termos do art.º 60.º da LGT, quanto à comprovação da qualidade de não residente dos investidores do programa EMTN, no âmbito do art.º 33.º do EBF, em face das características da emissão do empréstimo, foi solicitado parecer ao Centro de Estudos Fiscais (adiante designado por CEF) sobre a matéria.

Em conformidade, o CEF emitiu o parecer n.º 18/2005, datado de 25.02.2005, o qual mereceu despacho concordante de sua Exa. o Sr. Director-Geral dos Impostos, em 15.03.2005, propondo uma solução, consignada no ponto 36, que permitisse, ainda que de forma simplificada, um controlo sobre a residência dos detentores dos títulos emitidos pelo Banco, o qual se transcreve seguidamente:

“(…) atendendo às reconhecidas especificidades do funcionamento do mercado em que os títulos em causa são negociados, uma vez comprovado que:

(i) as emissões em causa são sempre integralmente colocadas junto de instituições financeiras não residentes; e que

(ii) as mesmas estão sujeitas a restrições de venda explícitas (selling restrictions); e que

(iii) os Dealers assumiram expressamente perante o emitente que apenas colocariam aqueles títulos junto de;

- Entidades instaladas nas zonas francas que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras ou sucursais financeiras que realizem operações próprias da sua actividade com residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes;

- Entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis nele situados e fora das zonas francas, parece-nos ser razoável admitir, à semelhança do que sucede em Espanha, que a prova da qualidade de não residente possa ser efectuada através de certificado de titu-

laridade dos valores mobiliários emitido pela instituição depositária ou pelos Dealers, desde que sejam entidades domiciliadas em qualquer país da OCDE ou em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação internacional e estejam submetidos a um regime especial de supervisão ou de registo administrativo. Tal certificado deveria conter:

(i) a identificação destas entidades (instituição depositária e/ou Dealers), a respectiva residência fiscal, bem como a indicação do regime especial de supervisão ou de registo administrativo a que se encontra submetida;

(ii) o total dos rendimentos pagos a beneficiários não residentes e sem estabelecimento estável no território português ao qual os mesmos sejam imputáveis;

(iii) uma relação daqueles beneficiários com indicação da sua identificação, país de residência, montante dos rendimentos pagos a cada beneficiário e respectiva data de pagamento;

(iv) declaração, sob compromisso de honra, de que, de acordo com os registos da entidade certificadora, a relação referida no ponto anterior é completa, exacta e apenas inclui;

- Entidades instaladas nas zonas francas, que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras ou sucursais financeiras que realizem operações próprias da sua actividade com residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes;

- Entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis nele situados e fora das zonas francas”.

No entanto, após a apresentação dos novos elementos por parte do Banco, e tendo subsistido dúvidas quanto à relevância, para efeitos da prova da qualidade de não residente, do não cumprimento por parte das entidades depositárias, Euroclear Bank Brussels e Clearstream Bank Luxembourg, de alguns requisitos, designadamente, a identificação dos beneficiários dos rendimentos, escudadas na vinculação a deveres do sigilo bancário, foi solicitado, de novo, parecer ao CEF sobre a situação em apreço.

Na sequência do solicitado foi emitido o Parecer 60/2005, de 21 de Julho, concluindo pela não suficiência da prova produzida, e o Parecer 9412005, de 25 de Outubro (Anexo 2, págs. 28-30), cujo último parágrafo concluía: “no caso em concreto, e mesmo atendendo às especificidades do funcionamento do mercado em que os títulos em causa são negociados, julga-se que para a comprovação da qualidade de não residente dos beneficiários dos rendimentos seria, no mínimo, exigível a identificação completa de tais entidades e uma declaração das mesmas de que cumpriram as restrições de venda explícitas (selling restrictions) aplicáveis às emissões de títulos em causa”. Este último Parecer mereceu despacho concordante, em 26.10.2005, de sua Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

Em conformidade com a solução superiormente sancionada para efeitos de validação dos pressupostos da isenção prevista nos termos do n.º 6 do art.º 33.º do EBF, a Inspeção Tributária solicitou o sujeito passivo, no âmbito da presente acção inspectiva, listagens emitidas pelas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream contendo a informação relativa ao ISIN, datas de pagamento dos juros, residência das entidades receptoras e montantes pagos. A partir da informação apresentada foram quantificados os montantes pagos por país de residência dos beneficiários dos rendimentos (vide Anexo 4 mapa 1).

Ainda no âmbito da solução preconizada, foi o Banco notificado em 17.05.2006 (Anexo 2), na pessoa da técnica oficial de contas, para comprovar a qualidade de não residentes dos beneficiários dos rendimentos em questão, apresentando para o efeito, a identificação completa das entidades às quais terão sido pagos os juros, de acordo com as listagens elaboradas pelas centrais de liquidação Euroclear e Clearstream, e uma declaração das primeiras entidades em como foram observadas as restrições de venda explícitas (selling restrictions) aplicáveis à emissão dos títulos em causa.

A informação disponibilizada pelo Banco em resposta à notificação efectuada, não cobre a totalidade dos rendimentos pagos objecto de análise, constatando-se ainda que algumas entidades financeiras declararam explicitamente ter pago rendimentos a residentes em território português, contrariando as selling restrictions constantes do prospecto de emissão. Ficaram assim por comprovar, por parte do sujeito passivo, os pressupostos da isenção de parte dos rendimentos pagos, conforme evidenciado nos mapas 1 e 2 do Anexo 4.

Assim, quanto aos rendimentos pagos cuja não residência em território português dos seus beneficiários não foi comprovada, não ficou demonstrada a ocorrência dos pressupostos previstos no n.º 6 do art.º 31.º do EBF, para a aplicação da isenção subjacente

O contribuinte encontra-se obrigado a facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos pressupostos subjacentes ao usufruto de um benefício fiscal, sob pena de o mesmo ficar sem efeito, por força do n.º 4 do art.º 65.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) conjugado com o n.º 4 do art.º 14.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Com efeito, o n.º 4 do art.º 14.º da LGT prevê que “os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos na sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito”.

Também o n.º 4 do art.º 65.º do CPPT estabelece que “..., a manutenção dos efeitos de reconhecimento do benefício dependem de o contribuinte facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos de que esta não disponha”.

Paralelamente, quanto à reversão do ónus da prova, o art.º 74.º da LGT dispõe que “O ónus da prova dos factos constitutivos de direito da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Se estamos perante a concessão de um benefício fiscal que se traduz na isenção de imposto e conseqüentemente na não retenção na fonte aquando do pagamento de rendimentos, trata-se por conseguinte de um direito do Banco, pelo que este é que tem que comprovar que não está obrigado a efectuar a retenção na fonte.

No mesmo sentido das normas citadas no parágrafo anterior, as alíneas a) e b) do n.º 19 do art.º 33.º do EBF, vem estabelecer que a falta de prova da não residência implica a perda do benefício fiscal, ou seja, da isenção prevista no n.º 6 do art.º 33.º do EBF, sendo aplicáveis as normas gerais previstas nos competentes códigos relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto em falta.

Acresce que, de acordo com o disposto na alínea c) do referido preceito se presume que as operações foram realizadas com entidades residentes em território português para efeitos do disposto na norma de isenção, sem prejuízo de se poder ilidir a presunção, de acordo com o art.º 73.º da LGT, e nos termos do art.º 64.º do CPPT.

Saliente-se que o facto de constar no prospecto do programa a proibição designada de selling restriction, não faz transferir para outrem a sua responsabilidade, constante do art.º 28.º da LGT, de assegurar que os pressupostos para a isenção previstos no art.º 33.º do EBF estão a ser cumpridos.

Ora as regras da territorialidade dispostas no art.º 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 3) e n.º 4 do CIRC e no art.º 18.º, n.º 1, alínea g) do CIRS estabelecem que os rendimentos de aplicações de capitais são considerados como rendimentos obtidos em território português, desde que o devedor dos rendimentos tenha sede em território nacional, exceptuando os casos em que aqueles constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território.

Os juros de obrigações emitidas por entidades públicas ou privadas são qualificados como rendimentos de capitais (art.º 5.º, n.º 1 e 2, alínea c) do CIRS) e ficam sujeitos a tributação no momento em que se vencem (art.º 7.º do CIRS).

O art.º 88.º, n.º 1, alínea c) do CIRC, estipula que são objecto de retenção na fonte, quando obtidos em território português, “os rendimentos de aplicação de capitais (...) tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o devedor seja sujeito passivo de IRC” acrescentando ainda, no seu n.º 2, que para efeitos do disposto na alínea acima mencionada se consideram obtidas em território português os rendimentos mencionados no art.º 4.º do mesmo código.

No mesmo sentido vem o art.º 101.º, n.ºs 1 e 2, alínea a) do CIRS estabelecer que as entidades devedoras, que disponham de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto que incidirá sobre os rendimentos ilíquidos sujeitos a tributação na fonte pelas taxas previstas no art.º 71.º do CIRS, que tributa à taxa de 20% os rendimentos de títulos de dívida.

A partir de 2003 (inclusive) a responsabilidade pela retenção na fonte relativa “a rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, emitidos por entidades residentes em território português” passou a estar atribuída às entidades registadoras ou depositárias (cfr. n.º 3 do art.º 101.º do CIRS e n.º 7 do art.º 88.º do CIRC).

A referência aos “valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito constante do n.º 3 do art.º 101 do CIRS e n.º 7 do art.º 88.º do CIRC, contempla os títulos sujeitos a registo ou depósito em território português, de acordo com as normas previstas no Código de Valores Mobiliários, como resulta da articulação do art.º 120.º e do artigo 125.º, ambos do CIRS.

Ora, tal como se constata da análise das características do programa de emissão denominado de Euro Medium Term Notes (cfr. ponto 20 do “Terms and conditions of the Notes”), os títulos em questão regem-se pelo direito inglês e italiano, pelo que não serão de se lhes aplicar as normas do Código de Valores Mobiliários, e, em consequência, estão excluídos da previsão constante do n.º 3 do art.º 101.º do CIRS.

Do exposto se conclui que a obrigação de efectuar a retenção na fonte se mantém na esfera do emitente, por ser a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção.

Refira-se, ainda, que em determinadas situações o CIRC prevê a dispensa de retenção na fonte:

c) quando o IRC tenha natureza de imposto por conta nos casos de juros e quaisquer outros rendimentos de capitais de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas (art.º 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC);

d) quando os titulares dos rendimentos beneficiem de isenção total ou parcial, ou, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte, ou o seja apenas de forma limitada, relativamente aos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, e desde que façam disso prova perante a entidade pagadora (art.º 90.º, n.ºs 2 e 3 do CIRC)

Ora também não foi comprovada a ocorrência de nenhuma destas condições, de forma a afastar a obrigatoriedade de efectuar retenção na fonte sobre os rendimentos pagos com referência ao programa EMTN.

Em face do exposto, o SanPaolo, entidade emitente dos títulos de dívida e devedora dos rendimentos, está obrigado a proceder à retenção na fonte do imposto que incide sobre os juros comprovadamente pagos a residentes, e sobre os juros pagos a beneficiários cuja qualidade de não residente não foi comprovada, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art.º 88.º do CIRC e alínea a), n.º 2 do art.º 101.º do CIRS conjugados com o art.º 71.º, também do CIRS.

Assim, atento o disposto no art.º 28.º da LGT, a falta de retenção na fonte do imposto implica a responsabilidade da entidade emitente pelo seu pagamento como devedor originário acrescido dos respectivos juros. O Banco, enquanto substituto, é considerado devedor principal do imposto e responsável pelo seu pagamento (art.º 21.º do CIRS e art. 106.º, n.º 5 do CIRC), que deveria ter sido efectuado até ao dia 20 do mês seguinte ao da obrigação de efectuar a retenção (n.º 6 do art.º 88.º do CIRC).

Deste modo, foi apurado imposto em falta no montante de Eur. 4.634.843,05 (Anexo 4), sendo o Banco responsável pelo seu pagamento nos termos do art.º 21.º do CIRS e art.º 106.º do CIRC, conjugados com o art.º 20.º e 28.º da LGT.

Paralelamente, são devidos juros compensatórios, de acordo com o previsto no art.º 94.º do CIRC e art.º 91.º do CIRS conjugados com o art.º 35.º da LGT.

A correcção inicialmente proposta, foi objecto de contestação por parte do Banco, em direito de audição, sendo que, após apreciação dos argumentos apresentados, a correcção foi mantida, ainda que tenha sido reduzido o valor inicialmente proposto para Eur. 3.394.927,93, conforme ponto IX. do presente relatório.

E) Sobre o relatório de inspecção recaiu parecer e despacho de concordância sobre as conclusões do relatório (fls. 31, dos autos);

F) Em 20 de Novembro de 2006, foi efectuada a liquidação n.º 20066420003231, respeitante ao ano de 2003, que apurou IRC a pagar no valor de €3.300.773,71 acrescido de juros compensatórios no valor de €438.127,23 (fls. 99, dos autos);

G) Em 20 de Novembro de 2006, foi efectuada a liquidação n.º 20066420003232, respeitante ao ano de 2004, que apurou IRC a pagar no valor de €3.394.927,93 acrescido de juros compensatórios no valor de €291.301,06 (fls. 100, dos autos);

H) Em 29 de Janeiro de 2007 o Banco foi citado no processo de execução fiscal n.º 2810200701006045, instaurado com base nas certidões de dívida n.º 20070057573 e 20070057574, para cobrança de IRC no montante global de €7.592.249,16 (fls. 101, 103 a 106, dos autos);

I) Encontra-se pendente o processo de impugnação n.º 13/08.4BEFUN (que tem apenso o processo de impugnação no 14/08.2BEFUN) onde se discute a legalidade das liquidações (informação obtida no SITAF);

J) A presente oposição deu entrada em 23 de Fevereiro de 2007 (carimbo apostado no rosto de fls 2)».

## **2.2 DE FACTO E DE DIREITO**

### **2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR**

A Oponente veio recorrer da sentença que lhe indeferiu a oposição em que pediu à Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que declarasse extinta a execução que foi instaurada contra ela para cobrança de dívidas provenientes de IRC dos anos de 2003 e 2004.

Suportou esse pedido na invocação da «ilegitimidade [...] para ser citado no presente processo de execução fiscal por não ser responsável pelo pagamento nem devedor da dívida exequenda, a título de substituto tributário», que reconduziu à previsão da alínea *b*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT ou, caso assim não se entenda, na invocação da «inexigibilidade da dívida exequenda ao Banco ora Oponente, por ele não poder ser responsabilizado pelo pagamento da mesma a título de substituto tributário», que reconduziu à previsão da alínea *i*) do mesmo artigo.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal julgou a oposição improcedente por entender que «a oponente pretendia discutir a *legalidade da liquidação em concreto*», o que lhe estava vedado nesta sede. Ponderou ainda a possibilidade de proceder à convolação da petição inicial para o meio processual adequado – que entendeu ser a impugnação judicial –, mas afastou-a com o fundamento de que a Oponente tinha já deduzido impugnação judicial contra as liquidações de IRC que deram origem às dívidas exequendas.

A Oponente não se conformou com essa sentença e dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo. Não contesta a sentença na parte em que nesta se considerou que os fundamentos invocados não são subsumíveis quer à alínea *b*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, quer à alínea *i*) do mesmo preceito, nem contesta o juízo que aí foi feito no sentido da impossibilidade da convolação para o meio processual tido por adequado para discutir a legalidade das liquidações que estão na origem da dívida exequenda; o que a Recorrente sustenta é que a «sentença recorrida enferma de erro na interpretação e aplicação do direito, designadamente porque não apreciou devidamente a questão à luz do fundamento de oposição previsto na al.ª a), n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, norma esta que foi expressamente invocada [...] na sua resposta ao parecer do Ministério Público, e que, aliás, sempre seria de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 664º do Código de Processo Civil».



Na verdade, em resposta à posição do Ministério Público, que sustentou que a matéria alegada não era subsumível aos fundamentos invocados, a Oponente invocou ainda que a matéria alegada se enquadra na alínea *a)* do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, uma vez que «à data dos factos não existia no nosso ordenamento jurídico qualquer norma que fizesse impender sobre o Banco oponente a obrigação tributária de efectuar a retenção na fonte».

Assim, o que a Recorrente sustenta é que a alegação que aduziu na petição inicial deveria ter sido apreciada sob a óptica da alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, alínea *a)*, do CPPT, que consagra como fundamento de oposição à execução fiscal a «[i]nexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação», o que levaria à procedência da oposição à execução fiscal.

Antes do mais, podemos questionar se estamos perante uma nova causa de pedir e, na afirmativa, se a mesma foi oportunamente invocada ou é do conhecimento officioso.

A Recorrente parece ter-se dado conta de que poderiam suscitar-se dúvidas a esse propósito e, por isso, teve o cuidado de alegar em sede de recurso que tinha já invocado a alínea *a)* do art. 204.º do CPPT na sequência do requerimento que apresentou quando foi notificada do teor do parecer que o Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal apresentou antes da sentença (ao abrigo do disposto no art. 121.º do CPPT, aplicável ao processo de oposição à execução fiscal *ex vi* do n.º 1 do art. 211.º do mesmo Código) e que, ainda que a questão – que considerou ser a da subsunção dos factos alegados à alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, do CPPT – não houvesse sido invocada, sempre teria que ser conhecida officiosamente nos termos do art. 664.º do CPC, norma que dispõe: «O juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito; mas só pode servir-se dos factos articulados pelas partes, sem prejuízo do disposto no artigo 264.º». Vejamos:

Como é sabido, a oposição à execução fiscal está sujeita, com algumas excepções <sup>(2)</sup>, ao princípio do dispositivo de alegação das causas de pedir em que se funda o pedido. Causa de pedir é o facto concreto que serve de fundamento ao efeito jurídico pretendido <sup>(3)</sup> (cf. art. 498.º, n.º 4, do CPC). No caso da oposição à execução fiscal, causa de pedir é todo o facto ou complexo de factos concretos subsumíveis a qualquer das alíneas do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, em que o oponente funda o pedido de extinção da execução <sup>(4)</sup>.

É na petição inicial que as partes devem alegar os factos e as razões de direito que suportam a pretensão deduzida em juízo. Assim, na petição inicial da oposição deverá o oponente expor os factos em que baseia o pedido e as razões de direito que o fundamentam, incluindo a alínea ou alíneas do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, em que os enquadra <sup>(5)</sup>, regra que só conhece as excepções previstas nos arts. 272.º, 273.º e 506.º do CPC, aplicável por força do preceituado na alínea *e)* do art. 2.º do CPPT. Fora do condicionalismo previsto naqueles preceitos legais e das questões de conhecimento officioso, a invocação de novos factos ou questões de direito susceptíveis de integrar fundamento de oposição, envolvendo alteração da causa de pedir, não pode ser aceite.

Assim, o Tribunal só conhece das causas de pedir invocadas na petição inicial e não de outros factos jurídicos cujo conhecimento não se lhe imponha officiosamente. Há diferentes causas de pedir quantas as realidades que se invoquem que sejam subsumíveis, ainda que mais do que uma vez, ao mesmo fundamento abstracto de oposição à execução fiscal.

Alega a Recorrente que a questão respeitante ao fundamento da alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, foi por ela oportunamente invocada e, em todo o caso, que se trata de mera divergência quanto à qualificação jurídica dos factos, por isso do conhecimento officioso nos termos do art. 664.º do CPC.

Em face do que deixámos dito, podemos concluir que estamos perante uma nova causa de pedir e que não foi invocada oportunamente.

Na verdade, a alegação de que, à data a que se referem os factos que deram origem à obrigação tributária, inexistia nas leis em vigor o imposto, a taxa ou a contribuição em causa, alegação subsumível à previsão da alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, constitui, clara e inequivocamente, uma causa de pedir, pois que consiste num facto concreto invocado como fundamento da pretendida anulação da execução fiscal.

Ora, nunca antes do requerimento que apresentou na sequência da notificação que lhe foi feita do parecer do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, a Oponente tinha alegado os factos constitutivos da situação de “inexistência do imposto nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação” como razão do seu pedido.

Nem se argumente que se trata de mera qualificação jurídica dos factos, admissível nos termos do disposto no art. 664.º do CPC, que estipula que o juiz é livre na determinação e na interpretação da lei aplicável. É que a liberdade do juiz em matéria de aplicação do Direito, significando que o juiz não está adstrito à qualificação jurídica dos factos efectuados pela parte, já não significa que possa alterar a causa de pedir ou conhecer de causa de pedir não invocada e que não seja de conhecimento officioso.

Diz ALBERTO DOS REIS, salientando que «convém insistir neste ponto, porque anda muito esquecido», que o dever do juiz suprir oficiosamente as deficiências ou inexactidões das partes quer quanto à qualificação jurídica do facto, quer quanto à interpretação e individuação da norma, «tem de manter-se dentro do limite fundamental que lhe marca a acção e portanto não pode alterar as afirmações que identificam a razão e justificam as conclusões. Por outras palavras, ao corrigir as deduções inexactas e ao suprir a falta de juízos de carácter jurídico, que as partes cometam, o tribunal não pode mudar a razão que a parte fez valer para justificar a providência pedida» e prossegue, sintetizando: «É livre o tribunal na qualificação jurídica dos factos, *contanto que não altere a causa de pedir*»<sup>(6)</sup>.

Por outro lado, essa causa de pedir foi invocada fora do momento próprio, que seria a petição inicial, ou seja, bem para além do termo do prazo em que, em qualquer circunstância, seria autorizada a ampliação da causa de pedir.

No caso, estamos verdadeiramente perante uma nova causa de pedir. Isso não significa, no entanto, que dela não deva conhecer-se em sede de recurso pois entendemos que a mesma, como procuraremos demonstrar, é do conhecimento oficioso.

Essa causa de pedir – inexistência do imposto na lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação – tem implícita uma violação da norma constitucional da legalidade da criação de impostos. Na verdade, a Constituição da República Portuguesa (CRP) veda a possibilidade de serem criados impostos a não ser por lei e consagra que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados de acordo com a Constituição (cfr. art. 103.º, n.ºs 2 e 3<sup>(7)</sup>). Ora, impondo-se o conhecimento oficioso da ilegalidade do acto que aplica norma inconstitucional<sup>(8)</sup> (cfr. art. 204.º da CRP<sup>(9)</sup>), por maioria de razão se há-de permitir o conhecimento oficioso da ilegalidade do acto de liquidação de imposto que, em violação da CRP, enferme de total ausência de suporte normativo<sup>(10)</sup>.

Aliás, ainda que não se aceite essa tese, sempre poderia sustentar-se que na sentença também se ponderou, ainda que indirectamente, a possibilidade de a factualidade integrar o fundamento de oposição previsto na alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, o que, por si só, abre a possibilidade de a questão ser reapreciada por este Tribunal em sede de recurso. Na verdade, a sentença, analisando a alegação aduzida na petição inicial em ordem ao seu enquadramento jurídico, designadamente à sua eventual subsunção a alguma das alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, procedeu à distinção entre a ilegalidade abstracta e a ilegalidade concreta da liquidação, referindo expressamente que a mesma resultava do confronto das previsões das alíneas *a)*, *h)* e *i)* daquele artigo. Referiu ainda, com referência à alínea *a)*, que na mesma se prevê «a ilegalidade abstracta da liquidação, provocada por vício da própria norma aplicada e, por isso, independente do conteúdo específico e particular do acto viciado», para concluir que a Oponente, na medida em que sustenta que não é parte na relação jurídica tributária que está na origem das liquidações que deram origem à dívida exequenda, questiona é a legalidade em concreto da dívida exequenda, questão que não pode ser discutida neste meio processual.

Ou seja, porque a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal, ainda que para efeitos de delimitação do âmbito das ilegalidades da liquidação que podem constituir fundamento de oposição à execução fiscal, também ponderou a possibilidade de subsunção da factualidade alegada à alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, do CPPT – afastando-a, pelo menos implicitamente, na medida em que entendeu não ter sido questionada a legalidade abstracta das liquidações que deram origem à dívida exequenda –, sempre estaria por essa via aberta a possibilidade desse juízo ser sindicado em sede de recurso.

Por tudo o que deixámos dito, nada obsta a que se reaprecie a questão em sede de recurso, motivo por que a enunciámos como questão a dirimir em 1.8.

### 2.2.2 DA INEXISTÊNCIA DO IMPOSTO NAS NORMAS EM VIGOR À DATA DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

Salvo o devido respeito, a Recorrente incorre num equívoco quanto ao âmbito da alínea *a)* do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

Como bem ficou dito na sentença recorrida, a ilegalidade aí prevista é uma ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação. Nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, uma ilegalidade «que se distingue da *ilegalidade em concreto*» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo por isso, a existência do vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado»<sup>(11)</sup>.

Em face do que ficou dito, fácil se torna concluir que, como bem se salientou na sentença recorrida, o que a Oponente pretende é discutir a legalidade em concreto da liquidação que deu origem à dívida exequenda. É como se a Oponente dissesse: a Administração liquidou-me este IRC que ora me está a exigir nesta execução fiscal, mas deveria era tê-lo liquidado às entidades registadoras ou depositárias dos títulos de que eu sou emitente; ou, pelo menos, a obrigação de pagar o imposto em causa não devia recair sobre mim, mas antes sobre essas entidades, não existindo norma legal que me impusesse proceder à retenção do imposto na qualidade de emitente e devedor de rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito. Segundo alega, o legislador, com a Lei do Orçamento do Estado para

2003, «procedeu a importantes alterações legais nesta matéria, introduzindo e dando novas redacções aos artigos 101.º, 119.º, 120.º e 125.º, todos do CIRS, e 88.º do CIRC, no sentido de transferir, do emittente e devedor dos rendimentos para as entidades registadoras ou depositárias, a responsabilidade pela realização de retenções na fonte relativas aos rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, assim como as obrigações declarativas, conexas com aquela obrigação de retenção».

Ou seja, o que a Oponente sustenta não é que o IRC não estava previsto na lei em vigor à data em que foram praticados os factos que originaram as liquidações que deram origem às dívidas exequendas; é que, nessa data, já tinha sido revogada a lei que, anteriormente, a responsabilizava por esse imposto, sendo que, sempre nessa data, a responsabilidade pelo imposto era das entidades registadoras ou depositárias dos títulos em causa (as denominadas *Notes*).

Ora, o fundamento da alínea *a*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT refere-se a “inexistência do imposto” e não a “inexistência de norma que permita a responsabilização do executado pelo imposto” que é, afinal, o que a Oponente invoca. A discussão que a Oponente pretende efectuar refere-se, como bem ficou salientado na sentença recorrida, não à legalidade em abstracto da liquidação por inexistência do imposto, mas antes à legalidade em concreto dessas liquidações.

Em síntese, a Oponente questiona a validade das liquidações de IRC que deram origem à dívida exequenda no que respeita à escolha do sujeito passivo, alegando que houve violação das regras da incidência subjectiva. É o que decorre inequivocamente da afirmação feita na petição inicial, de que «[n]os termos das normas de incidência citadas, quem pode ser responsabilizado, a título de substituto tributário, pelo pagamento da dívida exequenda, são, como se viu já, as entidades depositárias das *Notes*» e de que «nos termos da respectiva norma de incidência, a responsabilidade pela retenção na fonte cabe às entidades registadoras ou depositárias dos títulos emitidos» (cf., respectivamente, os itens 81.º e 85.º daquele articulado).

Concluimos, pois, que nunca a alegação aduzida poderia integrar o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea *a*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

A decisão recorrida fez, pois, correcto julgamento quando considerou que a factualidade alegada não era susceptível de integrar fundamento de oposição à execução fiscal.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea *a*) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, é do conhecimento officioso.

II - O segmento daquela norma legal que alude à “inexistência do imposto, taxa ou contribuição” refere-se às situações em que a lei em vigor à data dos factos não previa o tributo que deu origem à dívida exequenda, ou seja, refere-se exclusivamente à ilegalidade do próprio tributo e já não à ilegalidade do acto de tributação.

III - Sustentando o oponente que não é parte na relação jurídica tributária que deu origem à dívida exequenda, e que, de acordo com as normas legais em vigor à data, o IRC em cobrança não lhe devia ter sido liquidado a ele mas a outrem, questiona a legalidade em concreto da liquidação (no que se refere à incidência subjectiva do imposto) e, por isso, insusceptível de constituir fundamento de oposição à execução fiscal, designadamente o previsto na alínea *a*) 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, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

(<sup>1</sup>) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.)

(<sup>2</sup>) (Excepções essas que são a prescrição e a duplicação de colecta (cf. art. 175.º do CPPT). Afigura-se-nos também, na sequência dos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotações 5 a 8 ao art. 204.º, págs. 446 a 451, que, pelo menos quando o oponente invoque a violação de lei constitucional pelo acto tributário que deu origem à dívida exequenda, «a arguição permitirá aos tribunais apreciar a legalidade constitucional das normas aplicadas no acto sem qualquer vinculação às questões colocadas», bem como o conhecimento officioso das questões de direito comunitário quando o acto tributário que deu origem à dívida exequenda tenha origem na aplicação de norma do direito interno incompatível com o direito comunitário.)

(<sup>3</sup>) (Cf. ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2.ª edição, pág. 245.)

(<sup>4</sup>) (Embora seja possível formular outros pedidos na oposição, é este o mais frequente e o que ora nos interessa considerar, por ser o que foi formulado na petição inicial.)

(<sup>5</sup>) (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotação 3 ao art. 206.º, pág. 534.)

(<sup>6</sup>) (Código de Processo Civil anotado, volume V, págs. 93/94.)

(<sup>7</sup>) (Diz o art. 103.º da CRP, nos seus n.ºs 2 e 3:

«[...]»

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. 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».)

(<sup>8</sup>) Neste sentido, com exaustivo tratamento da questão, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotações 6 e 7 ao art. 204.º, págs. 447 a 450.

(<sup>9</sup>) Diz o art. 204.º da CRP: «Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados».

(<sup>10</sup>) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotação 9 a) ao art. 175.º, pág. 288.

(<sup>11</sup>) (Ob. e vol. cit., anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443 a 446, que faz também uma exaustiva análise histórica da distinção entre os dois tipos de ilegalidade.)

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Crédito resultante de IMI. Privilégio imobiliário.*

### Sumário:

*Se o STA não dispõe de base factual para decidir o recurso jurisdicional interposto, deve ordenar-se a ampliação e especificação da matéria de facto pertinente ao julgamento da causa.*

Processo n.º 1081/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Eurico dos Santos Cardoso.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 1138/10.1BEAVR que ali correm por apenso à execução fiscal n.º 0078200601003836 e aps. do SF de Espinho, instaurada contra Joaquim Manuel Valente Ribeiro, com os demais sinais dos autos, por dívidas de IVA do ano de 2005, IMI de 2005, coimas e custas e IRS de 2005 e 2007.

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

1. No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200601003836 e seus apensos (processos executivos n.ºs. 0078200601022059, 0078200601024760, 0078200601027042, 0078200701000829 e 0078200701004140), foi penhorado a favor da Fazenda Nacional o prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Espinho, sob o n.º 465/19920511, da freguesia de Silvalde, inscrito na matriz predial urbana da mencionada freguesia sob o artigo 2373, tendo sido tal penhora registada na referida Conservatória pela inscrição Ap. 5 de 2008/10/24.

2. Pela Fazenda Pública na sequência de notificação nos termos do artigo 243º do CPPT foram reclamados os seguintes créditos:

- Créditos no valor de € 67.159,21, relativos a IVA, referentes ao ano de 1999, acrescidos de juros de mora, em cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 0078200401004182.

- Créditos no valor de € 381,71 respeitante a IMI, referente ao ano de 2005, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200601012630.

- Créditos no valor de € 146,53 respeitante a IMI, referente ao ano de 2005, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200601012630.

- Créditos no valor de € 985,71 respeitante a IMI, referente ao ano de 2006, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200701022555.

- Créditos no valor de € 985,72 respeitante a IMI, referente ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801013831.

- Créditos no valor de € 985,72 respeitante a IMI, referente ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801031503.

- Créditos no valor de € 359,40 respeitante a IMI, referente ao ano de 2006, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200701022555.

- Créditos no valor de € 349,94 respeitante a IMI, referente ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801013831.

- Créditos no valor de € 349,94 respeitante a IMI, referente ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801031503.

- Créditos no valor de € 2.596,01 respeitante a IMI, referente ao ano de 2008, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200901029223.

- Créditos no valor de € 48,00, respeitante a Ot. E. A. DGCI, referentes ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200701027050.

- Créditos no valor de € 48,00, respeitante a Ot. E. A. DGCI, referentes ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801004425.

- Créditos no valor de € 48,00, respeitante a Ot. E. A. DGCI, referentes ao ano de 2008, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801035126.

- Créditos no valor de € 100,70, respeitante a Coimas/DGCI, referentes ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200701027050.

- Créditos no valor de € 30,21, respeitante a Coimas/DGCI, referentes ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801004425.

- Créditos no valor de € 45,79, respeitante a Coimas/DGCI, referentes ao ano de 2008, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801035126.

3. Não se conforma a Fazenda Pública com a douda sentença recorrida, porquanto a mesma por um lado não graduou os seguintes créditos por si reclamados:

- Créditos de IMI de 2005 por imposto devido pelo prédio inscrito sob o artigo 2373, penhorado no processo executivo n.º 0078200601003836 e seus apensos, no valor de € 381,71, acrescidos de juros de mora, garantidos por privilégio imobiliário especial.

- Créditos de IMI de 2006 (por imposto devido por outros prédios, designadamente, dos inscritos sob os artigos 819 e 5445), no valor de € 359,40, acrescidos de juros de mora, garantidos por penhora sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Silvalde sob o artigo 2373, registada, em 24/10/2008, no processo executivo n.º 0078200701022555.

- Créditos de IMI de 2007 (por imposto devido por outros prédios, designadamente, dos inscritos sob os artigos 819 e 5445), no valor de € 699,88, acrescidos de juros de mora, garantidos por penhora sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Silvalde sob o artigo 2373, registadas, em 24/10/2008 e 24/03/2010, respectivamente, nos processos de execução fiscal n.ºs. 0078200801013831 (apensado ao processo n.º 0078200701022555) e 0078200801031503.

- Créditos de IMI de 2008 por imposto devido pelos prédios inscritos sob os artigos 2373, 819 e 5445, no valor de € 2.596,01, acrescidos de juros de mora, garantidos por penhora sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Silvalde sob o artigo 2373, registada, em 24/03/2010, no processo de execução fiscal n.º 0078200901029223 (apensado ao processo n.º 0078200801031503).

Por outro lado, graduou o crédito exequendo relativo a IMI de 2005, por imposto devido pelo prédio inscrito sob o artigo 2373, em terceiro lugar, quando deveria ter sido graduado em primeiro lugar, a par dos créditos reclamados de IMI dos anos de 2006 e 2007, garantidos por privilégio imobiliário especial.

4. Com efeito, tendo em conta que a penhora do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Silvalde, sob o artigo 2373, efectuada no processo de execução fiscal n.º 0078200601003836 e seus apensos ocorreu, em 24/10/2008, e que os créditos reclamados e exequendos relativos a IMI de 2005, porque respeitam ao prédio penhorado e foram inscritos para cobrança nos dois anos anteriores ao ano corrente na data da referida penhora, tais créditos porque gozam do privilégio creditório imobiliário especial previsto nas disposições combinadas dos artigos 122º do CIMI e 744º, n.º 1 do C.C., deveriam ser graduados em primeiro lugar, juntamente com os créditos reclamados de IMI dos anos de 2006, 2007 e 2008.

Por seu turno, os créditos reclamados relativos a IMI de 2006, 2007 e 2008 porque gozam da garantia da penhora efectuada sobre o referido imóvel, registada em 24/10/2008, deveriam ter sido graduados juntamente com os créditos reclamados relativos a IVA de 2005, coimas e custas de 2007 e os demais créditos exequendos.

Por último, os créditos reclamados de IMI de 2007 e 2008, deveriam ter sido graduados a seguir ao crédito reclamado por Eurico dos Santos Cardoso, garantido por penhora registada em 28/10/2009 e juntamente com os créditos reclamados relativos a Coimas e Custas, de 2008, garantidos pela penhora registada em 24/03/2010.

5. Não o tendo feito, a douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 240º, n.º 1, do CPPT, nos artigos 744º, n.º 1, 745º, 747º, n.º 1, alínea a) e 822º do C.C. e no artigo 122º do CIMI.

Termina pedindo que seja dado provimento ao recurso e, em consequência, seja revogada a douda sentença recorrida, substituindo-a por outra que gradue tais créditos e respectivos juros de mora no lugar que lhe pertencem, de acordo com o Direito e a Justiça.

1.3. Não foram apresentadas contra alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«Impugna, em resumo, a recorrente F.P. o não reconhecimento ou a não graduação dos seguintes créditos:

- 1 - de IMI de 2005, no valor de 381,71 €, relativo ao prédio penhorado;
- 2 - créditos de IMI de 2006, no valor de 359,40 € que, sendo relativos aos imóveis sob os arts. 819 e 5545, goza de penhora registada em 24/10/08;
- 3 - créditos de IMI de 2007, no valor de 699,88 €, sendo relativos aos imóveis sob os arts. 819 e 554, e por gozar de penhoras registadas em 24/10/08 e 24/3/10;
- 4 - créditos de IMI de 2008, no valor de 2596,01 €, sendo relativo ao imóvel penhorado nos autos, bem como aos imóveis sob os arts. 819 e 554, gozam de penhora registada a 24/3/10;

Defende quanto ao primeiro ser de reconhecer e graduar em 1º lugar, nos termos dos arts. 122º do CIMI e 744º n.º I do C.C. e quanto aos demais que devem ser admitidos de acordo com o previsto no art. 240º n.º I do C.P.P.T., entre outras disposições legais, e que, de acordo com estas, são os demais em concreto de graduar da seguinte forma:

a) os créditos de IMI de 2006, 2007 e 2008, juntamente com os créditos de IVA de 2005, coimas e custas de 2007 e demais créditos exequendos, quanto aos garantidos por penhora efectuada em 24/10/08;

b) os créditos de IMI de 2007 e 2008, após o crédito reclamado por Eurico dos Santos Cardoso, quanto aos demais garantidos por penhora registada a 24/3/10, sendo a daquele com registo anterior.

Analisemos.

Com a reclamação foi junta uma certidão, a qual consta a fls. 34 a 61.

Quanto ao primeiro - IMI de 2005 -, afigura-se não ser de acolher o alegado, no considerando de apesar do mesmo poder ter sido inscrito para cobrança em 2006, ou seja, ainda no limite temporal previsto no art. 744º n.º I do C. Civil, por não coincidir o montante reclamado com o que consta da dita certidão, a qual refere ser a montante diferente, sendo que o montante indicado parece ser ainda relativo a um outro imóvel - cfr. fls. 35.

Igualmente parece não ser de acolher o alegado quanto ao segundo crédito acima referido IMI de 2006, ainda que, com base no que é entendimento dominante face ao que resulta no caso quanto à existência de garantia real consubstanciada em penhora em face do previsto no art. 240º n.º I do C.P.P.T. houvesse de reconhecer razão à reclamante.

Com efeito, também aqui o montante indicado não obtém correspondência com o valor que consta certificado quanto ao respectivo processo, em que segundo a discriminação efectuada resulta dizer respeito a um dos imóveis indicados, mas também a outros — cfr. fls. 37.

Quanto ao terceiro, mais se afigura não haver elementos que permitam proceder ao reconhecimento e graduação, não só por os respectivos processos executivos dizerem respeito a vários imóveis - cfr. fls. 39 e 41 -, como por ser vaga a identificação ora efectuada dos imóveis a que respeita em que nem sequer se refere se os mesmos dizem respeito a prédios rústicos ou urbanos.

E bem assim parece resultar quanto aos acima referidos em 4º lugar - cfr. ainda fls. 40.

É certo que se poderia ainda ter convidado a F.P., a fim de que procedesse ainda à junção de melhor certidão discriminativa por analogia com o previsto no art. 812º n.º 2 do C.P.C, quanto ao requerimento executivo, e com base no n.º 4 do dito art. 868º do CPC.

Contudo, tal parece impor-se apenas se a reclamação, tal como foi efectuada, permitir ainda a verificação da existência da garantia real e de ter sido isso que motivou a mesma - assim, ainda Salvador da Costa, O Concurso de Credores, 2005, p. 8.

Concluindo, e a menos que se entenda ser de dar origem a convite a que a F.P. apresente nova certidão em que conste a necessária comprovação dos impostos reclamados com privilégio ou garantia real, quer parecer que o recurso é de improceder.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

2. Embora a sentença não tenha formalmente autonomizado factos provados, resulta da mesma que, em sede de fundamentação de facto, considerou provados os seguintes:

a) O processo executivo e respectivos apensos corre por dívidas provenientes de IVA de 2005, IMI de 2005, coimas e custas, IRS de 2005 e 2007.

b) No processo de execução fiscal, foram penhorados os seguintes bens:

- prédio situado na Travessa Nuno Tristão, n.º 42, freguesia de Esmoriz, concelho de Ovar, inscrito na matriz urbana sob o art. 5445 e descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º 01029, tendo sido tal penhora registada a favor do exequente em 4.6.2007.

- prédio urbano situado na Rua da Boa Nova, n.º 172, freguesia de Silvalde, Espinho, inscrito na matriz urbana sob o art. 2373 e descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º 465, tendo sido tal penhora registada a favor do exequente em 24.10.2008.

- tornas que o executado venha a receber no âmbito do processo n.º 802/07.7TBESP, do Tribunal Judicial de Espinho.

3.1. Relatando, além do mais, que a Fazenda Pública reclamou créditos relativos a IVA de 1999, IMI de 2005, 2006, 2007 e 2008, coimas e custas e IRS de 2005 e 2007, a sentença, apelando ao disposto no n.º 4 do art. 868º do CPC (que dispõe que serão reconhecidos os créditos que não forem impugnados, sem prejuízo do conhecimento de questões que devam ter implicado rejeição liminar da reclamação) e considerando que tal normativo contende apenas com questões de facto pois, como decorre do art. 664º do CPC, o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito, veio a reconhecer os créditos reclamados; e passando em seguida à respectiva graduação, exarou:

«Da graduação de créditos:

1. Dispõe o art. 122º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) que o imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial. Por seu turno, o art. 744º, n.º 1, do C. Civil, rege que os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição.

O crédito do Estado relativo a Imposto Municipal sobre Imóveis é, assim, garantido por privilégio creditório especial imobiliário sobre o imóvel objecto da tributação (art. 122º, n.º 1, do CIMI e 733º, 734º e 744º, n.º 1 do Código Civil) graduando-se de acordo com o disposto no art. 747º, n.º 1, alínea a), do Código Civil.

Nos termos do art. 751º, do C. Civil, os privilégios imobiliários especiais preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores.

Acresce que, no que respeita aos juros que beneficiam do privilégio creditório (reportados aos dois últimos anos, nos termos do disposto no art. 734º do Código Civil), estes serão graduados nos mesmos termos do crédito a que se referem, ou seja, nos termos constantes do art. 747º, n.º 1, alínea a) do Código Civil.

(...)

4. Finalmente, os créditos garantidos por penhora devem ser graduados de acordo com a anterioridade do registo, nos termos do artigo 822º, n.º 1 do C. Civil, segundo o qual, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.

Por fim, cumpre referir que, em caso de créditos igualmente privilegiados, haverá rateio entre eles (cfr. art. 745º, do C. Civil).

III. Decisão:

Em face do exposto, decido:

a) julgar reconhecidos os créditos reclamados;

b) graduar os créditos da seguinte forma:

- Relativamente ao prédio situado na freguesia de Esmoriz, concelho de Ovar, inscrito na matriz urbana sob o artigo 5445 e descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º 1029;

1º - Os créditos exequendos relativos a IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) de 2005 e 2007;

2º - Os créditos exequendos;

3º - O crédito reclamado por Eurico dos Santos Cardoso;

- Relativamente ao prédio situado na freguesia de Silvalde, concelho de Espinho, inscrito na matriz urbana sob o art. 2373 e descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º 465:

1º - Os créditos relativos a IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis) dos anos de 2006, 2007 e 2008;

2º - Os créditos exequendos relativos a IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) de 2005 e 2007;

3º - Os créditos reclamados relativos a IVA (imposto sobre o valor acrescentado) de 2005; os créditos reclamados relativos a coimas e custas de 2007 e os demais créditos exequendos, todos garantidos por penhoras registadas em 24.10.2008;

4º - O crédito reclamado por Eurico dos Santos Cardoso;

5º - Os créditos reclamados relativos a coimas e custas de 2007 e 2008, garantidos pela penhora registada em 24.3.2010.

- Relativamente às tornas que o executado venha a receber:

1º - Os créditos exequendos.

As custas da execução saem precípua do produto dos bens penhorados (art. 455º do CPC).»

3.2. Conforme flui das Conclusões do recurso, a Fazenda entende que a sentença sofre de erro de julgamento, por, relativamente ao produto da venda do prédio sob o art. 2373 da freguesia de Silvalde:

- não ter graduado o crédito reclamado (no montante de 381,71 Euros, acrescido dos respectivos juros de mora) relativo a IMI de 2005 e a esse mesmo prédio - art. 2373 - (para a recorrente, estes crê-

ditos deveriam ter sido graduados já que gozam de privilégio imobiliário especial, por respeitarem ao prédio penhorado e terem sido inscritos para cobrança nos dois anos anteriores ao ano da penhora).

- não ter graduado o crédito reclamado (no montante de 359,40 Euros, acrescido de juros de mora) relativo a IMI de 2006 e aos prédios inscritos sob os arts. 819 e 5445), já que se trata de crédito que goza da garantia de penhora feita no processo executivo n.º 0078200701022555 sobre aquele prédio inscrito sob o art. 2373 e registada em 24/10/2008.

- não ter graduado o crédito reclamado [no montante total de 699,88 Euros (349,94+349,94), acrescido de juros de mora] relativo a IMI de 2007 e aos prédios inscritos sob os arts. 819 e 5445), já que se trata de crédito que goza da garantia de penhoras efectuadas nos processos executivos n.ºs. 0078200801013831 (apensado ao proc. n.º 0078200701022555) e 0078200801031503, sobre aquele prédio inscrito sob o art. 2373 e registadas em 24/10/2008 e 24/3/2010, respectivamente.

- não ter graduado o crédito reclamado (no montante de 2.596,01 Euros, acrescido de juros de mora) relativo a IMI de 2008 e aos prédios inscritos sob os arts. 2373, 819 e 5445), já que se trata de crédito que goza da garantia de penhora efectuada no processo executivo n.º 0078200901029223 (apensado ao proc. n.º 0078200801031503) sobre aquele prédio inscrito sob o art. 2373 e registada em 24/03/2010.

- ter graduado em terceiro lugar o crédito exequendo relativo a IMI de 2005 (no montante de 1.324,30 Euros), o qual deveria ter sido graduado em primeiro lugar, a par dos créditos reclamados de IMI dos anos de 2006 e 2007, uma vez que todos estão garantidos por privilégio imobiliário especial (arts. 122º do CIMI e 744º, n.º 1 do CCivil), tendo em conta que a penhora deste prédio inscrito sob o art. 2373 ocorreu em 24/10/2008 e que, quer este crédito exequendo (IMI de 2005), quer os mencionados créditos reclamados (IMI de 2006 e 2007) respeitam ao prédio penhorado e foram inscritos para cobrança nos dois anos anteriores ao ano corrente na data da referida penhora.

Vejamos.

4.1. No presente processo de execução fiscal (n.º 0078200601003836 do SF de Espinho, ao qual estão apensados os procs. de execução fiscal n.ºs. 0078200601022059, 0078200601024760, 0078200601027042, 0078200701000829 e 0078200701004140), está a ser executada, além do mais, a dívida de IMI do ano de 2005, no montante de 1324,30 Euros (no mencionado proc. apenso n.º 0078200601022059).

E no âmbito de tal processo (n.º 0078200601003836) foram penhorados:

- o prédio situado na Travessa Nuno Tristão, n.º 42, freguesia de Esmoriz, concelho de Ovar, inscrito na matriz urbana sob o art. 5445 e descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º 01029, tendo sido tal penhora registada a favor da Fazenda Nacional em 4.6.2007.

- o prédio urbano situado na Rua da Boa Nova, n.º 172, freguesia de Silvalde, Espinho, inscrito na matriz urbana sob o art. 2373 e descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º 465, tendo sido tal penhora registada a favor da Fazenda Nacional em 24.10.2008.

- tornas que o executado venha a receber no âmbito do processo n.º 802/07.7TBESP, do Tribunal Judicial de Espinho.

4.2. Notificada para reclamar créditos, a Fazenda Nacional reclamou oportunamente, além de outros, também os seguintes créditos:

a) relativos a IMI dos anos de 2005, 2006 e 2007, imposto esse respeitante ao prédio penhorado (o inscrito no art. 2373 da matriz da freguesia de Silvalde): 381,71 Euros (IMI de 2005) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200601012630; 985,71 Euros (IMI de 2006) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200701022555; 985,72 Euros (IMI de 2007) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200801013831; e 985,72 Euros (IMI de 2007) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200801031503.

b) relativos a IMI dos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008, imposto esse respeitante a outros prédios (os inscritos sob os arts. 819 e 5445 das respectivas matrizes): 146,53 Euros (IMI de 2005) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200601012630; 359,40 Euros (IMI de 2006) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200701022555; 349,94 Euros (IMI de 2007) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200801013831; 349,94 Euros (IMI de 2007) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200801031503; 2.596,01 Euros (IMI de 2008) em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0078200901029223 (parte deste crédito refere-se, segundo alega a Fazenda, ao prédio penhorado — o inscrito no art. 2373 da matriz da freguesia de Silvalde).

4.3. Porém, a sentença, tendo admitido e julgado reconhecidos e verificados todos os créditos reclamados, parece não ter graduado os (reclamados) referentes a IMI do ano de 2005, 2006, 2007 e 2008.

E dizemos «parece não ter graduado» uma vez que da sentença não resulta que assim seja.

Com efeito, o texto da decisão, além de ser dúbio na parte em que, relativamente ao produto da venda do prédio urbano art. 5445 da matriz da freguesia de Esmoriz, gradua em 1º lugar os créditos exequendos relativos a IRS de 2005 e 2007 e em segundo lugar os créditos exequendos (quereria dizer-se, certamente, «os restantes créditos exequendos»), também é dúbio na parte referente à graduação



respeitante ao produto da venda do prédio urbano art. 2373 da matriz da freguesia de Silvalde, pois que, embora no que toca aos créditos graduados em 2º, 3º, 4º e 5º lugares discrimine se se trata de créditos exequendos ou créditos reclamados, já no que toca aos créditos graduados em 1º lugar (IMI dos anos de 2006, 2007 e 2008) não faz tal distinção, parecendo englobar aqui, portanto, todos os créditos de IMI reclamados – pois que exequendo é só o IMI de 2005 - referentes a tais anos, sendo certo, no entanto, que foram reclamados créditos de IMI relativamente aos quais a Fazenda Pública invoca quer a garantia decorrente do privilégio imobiliário especial do n.º 1 do art. 122º do CIMI e n.º 1 do art. 744º do CCivil [é o caso do IMI — relativo ao prédio penhorado inscrito na matriz sob o art. 2373 — do ano de 2006 (no montante de 985,71 Euros) e do ano de 2007 (nos montantes de 985,72 Euros + 985,72 Euros)], quer (apenas) a garantia decorrente de penhoras deste mesmo prédio art. 2373, efectuadas (i) no processo de execução fiscal n.º 0078200701022555 e registada em 24/10/2008 (caso do IMI do ano de 2006 devido pelos prédios inscritos sob os arts. 819 e 5445 das respectivas matrizes, no montante de 359,40 Euros), (ii) no processo de execução fiscal n.º 0078200801013831 e registada em 24/10/2008 e no processo de execução fiscal n.º 0078200801031503 e registadas em 24/3/2010 (caso do IMI do ano de 2007 devido por aqueles mesmos prédios, nos montantes de 349,94 + 349,94 Euros) e (iii) no processo de execução fiscal n.º 0078200901029223 e registada em 24/3/2010 [caso do IMI do ano de 2008, no montante de 2596,01 Euros, devido quer pelo prédio penhorado neste autos (o do art. 2373 da freguesia de Silvalde) quer pelos outros já referidos prédios inscritos sob os arts. 819 e 5445 das respectivas matrizes].

Mas a recorrente Fazenda parece ter interpretado a decisão, no sentido de que, além de não terem sido graduados o crédito exequendo relativo a IMI de 2005 (1.324,30 Euros) e o crédito reclamado também relativo a IMI desse mesmo ano de 2005 (381,71 Euros) e ambos atinentes ao próprio prédio penhorado (o do art. 2373), não foram, igualmente, graduados os mencionados créditos reclamados de IMI relativo a outros prédios (aos inscritos nos arts. 819 e 5445 das respectivas matrizes) relativos aos anos de 2006, 2007 e 2008.

Daí que, para a recorrente, o primeiro daqueles créditos (IMI de 2005) deva ser graduado em 1º lugar, nos termos dos arts. 122º do CIMI e 744º n.º 1 do CCivil e os demais devam ser graduados pela forma seguinte:

a) os créditos de IMI de 2006, 2007 e 2008, garantidos pela penhora efectuada em 24/10/08, devem ser graduados a par dos créditos de IVA de 2005, coimas e custas de 2007 e demais créditos exequendos;

b) e os créditos de IMI de 2007 e 2008 garantidos por penhora registada a 24/3/10, devem ser graduados após o crédito reclamado por Eurico dos Santos Cardoso, que está garantido por penhora registada anteriormente.

4.4. Sendo certo que, como diz a sentença recorrida, gozando o IMI das garantias especiais previstas no CCivil para a antiga contribuição predial (cfr. o n.º 1 do art. 122º do CIMI), e dispondo o n.º 1 do art. 744º do mesmo CCivil que os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição, há, então, que apurar se os créditos exequendo e reclamados referentes a IMI gozam, ou não, deste privilégio.

E de todo o modo há que apurar se tais créditos gozam de qualquer outra garantia (no caso invocasse também a decorrente de penhora) que determine a respectiva admissão à reclamação e consequente graduação.

Dos autos resulta que os créditos acima indicados na alínea a) do Ponto 4.2. dizem respeito a IMI liquidado relativamente ao prédio respeitante ao art. 2373 da matriz da freguesia de Silvalde, penhorado nos autos, penhora essa que foi registada pela inscrição Ap. 5 de 24/10/2008 (cfr. Probatório).

Mas resulta, igualmente, que os créditos indicados na alínea b) desse mesmo item, dizem respeito a IMI liquidado relativamente a outros prédios (que não aquele), nomeadamente aos inscritos sob os arts. 819 e 5445 (com excepção do relativo a IMI de 2008 que diz respeito quer a estes prédios quer ao prédio do art. 2373), como aliás, reconhece a recorrente (cfr. as alíneas C e E da petição inicial da reclamação de créditos, a fls. 29 e 31), circunstância essa que, apesar de poder obstar à verificação da garantia decorrente do privilégio imobiliário previsto no citado art. 744º do CCivil, não obstará, porém, à verificação de outras garantias, nomeadamente a decorrente das invocadas penhoras.

Ora, como aponta o MP, da certidão que foi junta (a fls. 34 a 61) com a petição inicial da reclamação de créditos, resulta que:

- os reclamados créditos de IMI de 2005 e IMI de 2006, apesar de poderem ter sido inscritos para cobrança em 2006, ou seja, ainda no limite temporal previsto no n.º 1 do art. 744º C.Civil, não coincidem, no que respeita aos montantes reclamados, com o que consta da dita certidão, sendo que os montantes totais aí indicados parecem ser relativos também a outros imóveis - cfr. fls. 35 e 37.

- e também quanto aos reclamados créditos de IMI de 2007 e 2008 não se apuraram os elementos que permitam proceder, ou não, à respectiva graduação, não só por os respectivos processos executivos

respeitem a vários imóveis - cfr. fls. 39 a 41 - como por ser vaga a identificação dos imóveis a que tal IMI respeita, não se referindo, sequer, se os mesmos dizem respeito a prédios rústicos ou urbanos.

Acresce que a sentença, depois de discorrer sobre as garantias de que gozam os créditos de IMI, apelando ao disposto nos arts. 122º n.º 1 do CIMI e 744º n.º 1 do CCivil, acaba por nada dizer, no entanto, quanto à decisão de não graduar os indicados créditos.

5. Mas se assim é e concordando-se, aliás, com o MP quando refere que não será caso de convidar a Fazenda Pública para proceder à junção de certidão que melhor discrimine os créditos em causa, importa, então, apurar a pertinente factualidade que, no caso, se mostra essencial para a decisão, dado até o disposto no art. 13º do CPPT e o princípio do inquisitório pleno (ali consagrado) no processo judicial tributário.

E não se diga que, por isso, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito e, consequentemente, seria competente para dele conhecer o TCA.

Com efeito, o que se verifica é que, embora a recorrente Fazenda Pública não questione a matéria de facto considerada pela sentença, continua por definir factualidade necessária para que o STA decida as questões de direito que são suscitadas no recurso.

Daí que, na consideração de que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional (pois que a decisão pressupõe uma realidade de facto que não vem pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por o STA carecer de poderes de cognição relativamente a essa matéria) se imponha revogar, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 729º e no n.º 3 do art. 722º, ambos do CPC, a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se acima se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

#### DECISÃO

Termos em que se acorda em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que decida após ampliação da pertinente matéria de facto para a aplicação do direito, de acordo com o regime supra fixado.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Imposto de Selo. Usucapião. Transmissão.*

### Sumário:

- I — É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.*
- II — Deste modo, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.*

Processo nº: 1082/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Mário dos Reis Alves de Sousa e mulher.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 25 de Maio de 2011, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Mário dos Reis Alves de Sousa e mulher Graciete da Cunha Mansidão de Sousa, melhor identificados nos autos, contra as liquidações de imposto de selo n.º 321970, no valor de €2.448,50 e n.º 21969 no valor de € 2448,50, de 21.12.2011, decorrentes de uma escritura de justificação de um prédio urbano, outorgada em 15.03.2004 no Segundo Cartório Notarial de Leiria.

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

«A) Foram postas em causa as liquidações de Imposto de Selo n.º 321970 e n.º 21969, do ano de 2004, no montante total de 4.897,00€, efectuadas pela Administração Fiscal nos termos dos artigos 1.º/3-a), 2.º/2-b), 3.º/3-a), 5.º/r e 13.º/4 do Código respectivo.

B) As referidas liquidações subjaz a aquisição por usucapião de prédio urbano (moradia) construído pelos usucapientes em terreno adquirido, em 1968, por doação verbal.

C) A respectiva escritura de justificação foi outorgada em 2004-03-15.

D) A douta sentença sob recurso entendeu que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que podia inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas, determinando em consequência a anulação das liquidações impugnadas na parte em que exorbitassem as normas de incidência objectiva do CIS.

E) O recorte discordante do presente recurso centra-se no facto de, face à legislação fiscal, não ser possível distinguir/deduzir um valor do outro em sede do valor tributável de Imposto de Selo, havendo, por conseguinte, de este valor incluir aquele valor referente às benfeitorias realizadas no prédio.

F) Pois que a legislação fiscal em matéria de aquisições por usucapião contém especificidades face à lei civil: por um lado, opta claramente por considerar o direito do Estado ao imposto logo no momento do título justificativo da usucapião e, por outro, não consagra nenhuma regra específica para determinar o valor tributável em tais aquisições, havendo assim que recorrer-se à regra geral, ou seja, o art. 13.º/1 do CIS.

G) Pelo que o valor tributável da aquisição por usucapião terá de ser o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária, tal como a lei fiscal a configura, resultando impossível deduzir o eventual direito de crédito do usucapiente sobre o proprietário relativamente às benfeitorias por aquele realizadas nos termos das regras do enriquecimento sem causa, porque, no caso concreto, um e outro são a mesma e única pessoa.

H) Assim, nas aquisições por usucapião assiste-se à inclusão do valor das benfeitorias no valor patrimonial tributário, pelo que nenhuma ilegalidade pode ser assacada às liquidações impugnadas que, em conformidade, devem ser mantidas.

I) Ao não decidir neste sentido, a douta sentença recorrida faz errada interpretação e aplicação dos artigos 216.º, 473.º e 1273.º do CC e dos artigos 1.º/3-a), 50-r) e 13.º/1 do CIS, pelo que não deve manter-se na ordem jurídica».

2 — Os recorridos não apresentaram contra-alegações.

3 — O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, que cita, e invocando, em síntese, a seguinte fundamentação:

«(.....) 2. No caso sob análise: a) tendo o prédio urbano que se encontra implantado na parcela de terreno para construção adquirida por usucapião sido construído pelos impugnantes, não se poderá considerar que o mesmo lhes foi transmitido por título gratuito b) a edificação construída pelos impugnantes no terreno para construção, adquirido por usucapião, constitui uma benfeitoria útil (art. 216.º C. Civil) c) o Imposto de Selo deve incidir apenas sobre o valor patrimonial tributário do terreno adquirido por usucapião, constante da matriz à data da transmissão (art. 13.º n.º 1 CIS).

3. A jurisprudência do STA-SCT tem-se pronunciado de forma consistente no sentido propugnado (acórdãos 26.II.2008 processo n.º 376/08; 21.II.2009 processo n.º 652/09; 27.II.2010 processo n.º 922/09; 13.II.2010 processo n.º 1124/09; 20.II.2010 processo n.º 773/09; 24.II.2010 processo n.º 806/09; 3.III.2010 processo n.º 1190/09; 22.III.2010 processo n.º 334/10)»

4 — Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4.1 Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

A) Por escritura pública de Justificação e Compra e Venda, outorgada em 15/03/2004, no Segundo Cartório Notarial de Leiria, os impugnantes declararam-se donos e legítimos possuidores do prédio urbano, composto de rés-do-chão, primeiro andar para habitação, com a superfície coberta de sessenta metros quadrados, dependência com de vinte metros quadrados e logradouro com noventa e um metros quadrados, a confrontar de Norte com Joaquim Verde da Cunha Coelho, Sul com Ana Paula Reis Grosso, Nascente Com Habicoelho — Construções, Lda e Poente com Joaquim Verde da Cunha Coelho, inscrito na matriz sob o artigo 1.063, da freguesia de Barreira — fls. 7 a 12.

B) Na mencionada escritura, declararam os impugnantes «Que o identificado imóvel foi por eles mandado construir há mais de trinta e cinco anos, num terreno que lhes foi doado verbalmente por América Alves de Sousa e mulher Maria Helena dos Reis, em mil novecentos e sessenta e oito (sendo então já casados) e assim, não têm eles primeiros outorgantes título formal de aquisição do referido imóvel. Certo é porém e do conhecimento geral, que o vêm possuindo, ostensivamente e sem oposição de ninguém, na convicção que sempre tem sido também a das outras pessoas, de serem eles os seus verdadeiros e únicos donos (...)» — fls 7 a 12.

C) A casa de habitação aludida na escritura de justificação, foi construída pelos impugnantes, há mais de 35 anos, em terreno que havia sido doado verbalmente pelos pais do impugnante marido.

D) A coberto dos officios de fls. 22 e 23, cada um dos impugnantes foi notificado da liquidação de imposto de selo no montante de 2448,50€».

#### 4.2. Do mérito do recurso

A questão objecto do presente recurso prende-se com a legalidade da liquidação de Imposto de Selo, nomeadamente saber se o Imposto de Selo deveria ter sido liquidado reportando-se ao valor do prédio rústico originariamente adquirido pelos recorridos, ou ao valor que se encontrava inscrito na matriz à data da escritura de justificação notarial nos termos dos arts. 1.º, ns. 1 e 3, 2.º n.º 2, al. b), 3.º, ns. 1 e 3 al. b), 5.º, al. r), e 13.º n.º 1 do CIS.

A decisão recorrida considerou (vide fls. 82 e segs.) que o prédio urbano que a administração tributária julgou transmitido para os impugnantes não lhes foi transmitido, antes foi pelos mesmos construído sobre um terreno que, esse sim, lhe foi transmitido por doação verbal.

E que tendo o edifício que se encontra implantado no terreno transmitido, e aqui em causa, sido construído pelos impugnantes jamais se pode considerar, por um lado, que o mesmo lhes foi transmitido e, por outro, que o foi a título gratuito.

Por isso concluiu-se na sentença recorrida que são ilegais as liquidações de imposto do selo impugnadas na medida em que consideram verificada tal transmissão e na medida em que incidem sobre a mesma tomando em linha de conta o valor das benfeitorias que integram o prédio urbano.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que a factualidade dos presentes autos preenche os pressupostos de incidência previstos no CIS, sendo, por isso passível de tributação nos exactos moldes que o foram e que constam dos actos tributários ora em crise.

Desde já se dirá que o recurso não merece provimento.

Com efeito a questão suscitada tem sido objecto de jurisprudência consolidada da secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo a qual se vem pronunciando no sentido de que tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo – cf. neste sentido, para além dos todos Acórdãos citados no Parecer do Exm.º Procurador-Geral Adjunto, os Acórdãos 1120/11, de 08.02.2012, 805/09 de 18.12.2010, 242/10, de 9.10.2010, e 53/10, de 12.05.2010, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que, para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. art.º 8.º, n.º 3 do CC), remetemos para o sobre tal matéria se disse nos Acórdãos 1190/09 de 03.03.2010 e 53/10 de 12.05.2010, publicados in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como se sublinha naquele primeiro aresto, «revogado que foi, a partir de 1/1/2004, o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações pelo DL 287/2003, de 12/11, as transmissões gratuitas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo, cujo artigo 1.º, no que aqui interessa, dispõe que o imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, sendo sujeitos passivos do imposto neste caso os respectivos beneficiários [artigos 1.º, n.º 3, alínea a) e 2.º, n.º 2, alínea b) do CIS]. Constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS.

Por seu turno, no que toca ao nascimento da obrigação tributária, determina a alínea r) do artigo 5.º do CIS que esta se considera constituída nas aquisições por usucapião na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial.

Sendo que, de acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 13.º do CIS, o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. Por último, estabelece o artigo 11.º, n.º 3 da LGT que “deve atender-se à substância económica dos factos tributários”. É no confronto com este quadro normativo que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que resulta é que no caso em apreço a AF tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando ter o mesmo lhes sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

O que lhes foi efectivamente transmitido por usucapião foi, sim, um prédio rústico sobre o qual os mesmos edificaram aquele prédio urbano.»

Acresce dizer, citando também o Acórdão desta secção proferido no recurso 53/10 de 12.05.2010, que tratou de caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, que «mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar

que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Artº. 11º, nº 3 da LGT. Finalmente, refira-se que o facto de a norma do artº. 5º alínea r) do CIS estatuir que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial e de a norma do artº. 13º, nº 1 do CIS referir que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas ser o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permite, em nosso entender, extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, o edifício que nele se acha implantado.

E não permite porque, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como *prius* lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável...” Na realidade, o que está em causa não é simplesmente o valor a atender para efeitos de imposto de selo, ou o momento apenas em que esse valor deve ser atendido.

A questão que, antes de todas, importa equacionar, previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, é a questão de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos? E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.»

No caso subjude resulta manifesto do probatório (pontos A a C) que só o prédio rústico foi objecto de aquisição por usucapião, e, sendo assim, só o valor deste deve ser considerado na determinação do valor a atender para efeitos de imposto de selo.

Sendo que a Administração Fiscal tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando que o mesmo lhes havia sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

Neste contexto, como vem entendendo a já citada jurisprudência deste Tribunal, o acto de aquisição por usucapião de imóvel objecto dessa aquisição é, de facto, incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo, porém, já o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.

A decisão recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser confirmada, com o esclarecimento de que as liquidações impugnadas devem ser anuladas na exacta medida em que as mesmas exorbitam dos limites legais de incidência objectiva, balizados apenas pelo acto de «*aquisição por usucapião*», fora do qual se encontra o acto de aquisição de obras ou de benfeitorias realizadas pelo usucapiente.

#### 5. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando, com esta fundamentação, a decisão recorrida, e anulando-se, em consequência, a liquidação impugnada na parte respeitante ao valor das benfeitorias.

Custas pela recorrente Fazenda Pública,

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. – *Pedro Delgado* (relator) – *Valente Torrão* – *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012

### Assunto:

*Responsabilidade subsidiária por coimas. Responsabilidade civil extracontratual  
Processo de execução fiscal. Erro na forma de processo.*

### Sumário:

*A entender-se que é constitucionalmente admissível a responsabilidade subsidiária por coimas prevista no n.º 1 do art. 8.º do RGIT, por se estar perante responsabilidade civil extracontratual, o processo de execução fiscal não é o meio processual adequado para a efectivação de tal responsabilidade, por não estar legalmente prevista a sua utilização para cobrança de indemnizações de natureza cível.*

Processo n.º 1147/09-30.

Recorrente: Carminda Maria Bento Martins e outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CARMINDA MARIA BENTO MARTINS, JOSÉ JUSTO MARTINS e MARIA DE JESUS PEREIRA BENTO recorreram para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 5 de Outubro de 2009, que julgou improcedentes as reclamações por eles deduzidas contra os despachos do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António de 25 de Março de 2009 (a primeira reclamante) e de 27 de Maio de 2009 (os outros dois reclamantes), que indeferiram pedidos de declaração de que os executados por reversão, nomeadamente a ora Reclamante, não são responsáveis pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à originária devedora e, em consequência, que seja ordenado o não prosseguimento contra os revertidos das execuções atinentes a tais coimas e despesas.

Pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 16-12-2009 (fls. 352-362) foram apreciadas duas questões suscitadas no recurso que são a da existência de erro na forma de processo e a da inconstitucionalidade do art. 8.º, n.º 1, do RGIT.

2 – Quanto à primeira questão referida, entendeu-se que não há erro na forma de processo, por a reclamação prevista no art. 276.º e seguintes do CPPT ser o meio adequado para impugnar um despacho de indeferimento de um pedido de exclusão de responsabilidade subsidiária, por dívidas de coimas e despesas de que é devedora a responsabilidade originária J. J. Martins – Materiais de Construção, Lda, com fundamento em inconstitucionalidade daquele art. 8.º, n.º 1.

Sobre esta questão, entendeu-se que, embora os Recorrentes tivessem aproveitado *«a ocasião processual que lhes surgiu com o indeferimento dos seus requerimentos para, na reclamação judicial destes despachos de indeferimento, procurarem também infirmar os pressupostos da reversão, alegando o não exercício de funções efectivas de gerência (a recorrente Carminda) bem como a não satisfação por parte da Administração fiscal do ónus da prova da culpa na falta de pagamento das coimas aplicadas à sociedade (os outros recorrentes)»*, *«tratou-se, porém, de matéria que o Tribunal não conheceu, e que não podia, aliás, conhecer em sede de “reclamação”, pois que constitui fundamento próprio de oposição à execução fiscal (cfr. a alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT), que os ora recorrentes não deduziram»* (fls. 358).

Ficou assente, assim, que não houve erro na forma de processo, quanto à utilização da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, e que, pelo facto de os Recorrentes não terem deduzido oposição à execução fiscal, não é possível apreciar as questões colocadas sobre a falta de pressupostos da reversão, designadamente o não exercício efectivo de funções de gerência e a falta de prova da culpa na falta de pagamento das coimas aplicadas à executada originária.

3 – No que concerne à segunda questão, entendeu-se naquele acórdão 16-12-2009 que o art. 8.º, n.º 1, do RGIT, em que se baseou a reversão, é inconstitucional.

Porém, interposto recurso para o Tribunal Constitucional, veio a ser entendido que não é inconstitucional por, da sua perspectiva, a norma do art. 8.º do RGIT ser de conteúdo idêntico à norma do art. 7.º-A do RJFNA e ter sido proferido um acórdão do Plenário do TC não julgando inconstitucional esta última norma.

Por isso, em face do preceituado no art. 80.º, n.º 2, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, reformase o acórdão de 16-12-2009, no sentido de não ser inconstitucional o art. 8.º, n.º 1, do RGIT, pelo que o recurso não merece provimento com fundamento na inconstitucionalidade declarada naquele acórdão.

4 – Não fica, porém, decidido o presente recurso, pois constata-se que os Recorrentes colocam uma outra questão que é a da admissibilidade da efectivação da responsabilidade subsidiária por coimas através de processo de reversão efectuada no processo de execução fiscal.

Esta questão é expressamente colocada pelos Recorrentes na conclusão r) das suas alegações, em que afirmam que *«o n.º 10 do artº 32 da C.P. assegura ao arguido, em processos sancionatórios (incluindo contra-ordenações), os direitos de audiência e de defesa, que não são assegurados ao revertido»*.

Está-se, aqui, perante a invocação de um erro na forma de processo (de conhecimento officioso, de harmonia com o disposto nos arts. 199.º e 202.º do CPC), já que esta afirmação tem subjacente o entendimento de que o meio processual adequado para efectivar a responsabilidade dos responsáveis subsidiários por dívidas de coimas não poderá ser a reversão da execução fiscal, que consideram não assegurar os direitos de audiência e de defesa, que a CRP impõe que sejam garantidos.

Sobre esta questão da admissibilidade da efectivação da responsabilidade subsidiária por coimas através de processo de reversão este Supremo Tribunal Administrativo tem-se pronunciado em sentido negativo, independentemente da admissibilidade ou não de tal regime à face da Constituição, pelo simples facto de ele não estar previsto para dívidas de responsabilidade civil extracontratual.

Na verdade, a entender-se, como se tem de entender no presente processo por isso ter sido presuposto da decisão do Tribunal Constitucional, que se está perante uma responsabilidade de *«natureza civilística»*, que *«se trata de efectivar uma responsabilidade de cariz ressarcitório, fundada numa conduta própria, posterior e autónoma relativamente àquela que motivou a aplicação da sanção à pessoa*

*colectiva*», tem de reconhecer-se que a cobrança de tais dívidas, de natureza civil, através de reversão da execução fiscal efectuada em processo de execução fiscal é de afastar, por não estar legalmente prevista a cobrança de dívidas de responsabilidade civil extracontratual emergente de coimas através de processo de execução fiscal.

Com efeito, não está prevista no art. 148.º do CPPT, que define o âmbito da execução fiscal, a cobrança de dívidas derivadas de responsabilidade civil extracontratual e apenas em relação a dívidas enquadráveis neste artigo se prevê legitimidade do órgão da execução fiscal para a promoção da execução (art. 152.º, n.º 1, do CPPT) e a possibilidade de reversão (art. 153.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

As dívidas *de coimas*, podem ser cobradas em processo de execução fiscal, pois estão previstas no ar 148.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, não havendo obstáculo processual a que pudesse haver reversão, se ela for constitucionalmente admissível. Mas, as *de responsabilidade civil extracontratual* não podem ser cobradas através de processo de execução fiscal e, conseqüentemente, não pode haver reversão. <sup>(1)</sup>

O aditamento da alínea c) ao n.º 1 deste art. 148.º efectuado pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril, não vem alterar esta situação.

Na verdade, desde logo, o despacho de reversão no presente processo foi proferido em 19-9-2007 [alínea B) da matéria de facto fixada], antes da entrada em vigor desta Lei, pelo que ela não pode ser suporte da sua validade.

Por outro lado, nem é possível perceber o que se quer dizer naquela alínea c) ao fazer-se referência a «*coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias*», pois no RGIT não se prevê qualquer situação em que de responsabilidade civil decorram coimas ou sanções pecuniárias nem é imaginável que de responsabilidade civil possa emergir não um dever de indemnização, mas coimas e sanções acessórias. O que se prevê no art. 8.º, n.º 1, do RGIT, na interpretação adoptada pelo Tribunal Constitucional, é *o contrário* do que se prevê nesta alínea c) do n.º 1 do art. 148.º do CPPT, isto é, *responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias* e não *coimas e sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil* que é o que se refere naquela alínea c).

De qualquer modo, o certo é que nesta alínea c) se prevê que sejam cobradas dívidas *de coimas e sanções pecuniárias* e não de responsabilidade civil, pelo que se mantém a situação acima referida de inexistência de norma que preveja a cobrança de *dívidas de responsabilidade civil* através de processo de execução fiscal.

Por isso, independentemente da constitucionalidade ou não de tal regime de reversão da execução fiscal, à face do n.º 10 do art. 32.º da CRP, quanto a responsabilidade por coimas, é de entender que a lei ordinária não prevê tal possibilidade, pelo que fica prejudicado o conhecimento de tal questão de constitucionalidade.

Conclui-se, assim, que, embora por razão diferente da inconstitucionalidade que invocam, os Recorrentes têm razão quanto a esta questão da inadmissibilidade da reversão da execução fiscal por dívidas de responsabilidade subsidiária derivada de coimas.

Termos em acordam em

- conceder provimento ao presente recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- julgar procedente a reclamação;
- declarar extinta a execução fiscal em relação aos Recorrentes.

Custas pela Fazenda Pública, na 1ª instância, sem custas neste STA.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maças*.

---

<sup>(1)</sup> (Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do STA de 1-7-2009, processo n.º 31/08, e de 14-4-2010, processo n.º 64/10.)

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição à Execução Fiscal. Erro na forma do Processo. Interpretação da Sentença.*

**Sumário:**

- I – A sentença constitui um acto jurídico a que se aplicam, ex vi do art. 295.º do Código Civil, as regras e os princípios gerais de interpretação da declaração negocial, maxime a regra prevista no art. 236.º, n.º 1º, daquele código, de que a declaração deve interpretar-se com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do seu contexto, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação*
- II – O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.*
- III – Apesar deste Supremo Tribunal Administrativo ter vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica, não é de ponderar a possibilidade de interpretar como de anulação da liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda o pedido de que seja declarada a nulidade do despacho de reversão, tanto mais quanto na petição inicial não foi invocada qualquer invalidade daquele acto de liquidação que pudesse constituir causa de pedir válida em processo de impugnação judicial, mas antes fundamentos próprios de oposição à execução fiscal.*
- IV – Nunca poderia sindicar-se a decisão do tribunal a quo à luz de uma causa de pedir – a preterição do dever de audiência prévia à liquidação – que, embora em abstracto seja ajustada ao processo de impugnação judicial, não é do conhecimento officioso e apenas foi invocada nas alegações de recurso.*

Processo n.º: 1153/11-30.

Recorrente: Laurinda Moreira Pinto.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

**1. RELATÓRIO**

1.1 Laurinda Moreira Pinto (adiante Impugnante ou Recorrente) apresentou no Serviço de Finanças de Paredes uma petição na qual, invocando o art. 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), disse que «vem intentar impugnação judicial contra o despacho de reversão»<sup>(1)</sup> pelo qual o Chefe daquele serviço ordenou a prossecução contra ela da execução fiscal que foi instaurada contra uma sociedade para cobrança de diversas dívidas provenientes de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e formulou o pedido de que o despacho de reversão seja declarado «nulo por preterição de formalidades legais».

Para tanto, em síntese, alegou que se verifica

- a nulidade da citação;
- o incumprimento do dever de audiência prévia ao despacho de reversão;
- a falta dos pressupostos para a sua responsabilização a título subsidiário pelas dívidas exequendas, designadamente a culpa pela insuficiência do património da sociedade originária devedora para responder pelas dívidas exequendas;
- a falta de verificação dos pressupostos para a reversão, designadamente a não comprovação da insuficiência do património da originária devedora;
- a falta de fundamentação do despacho de reversão.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel decidiu nos seguintes termos: «julga-se provada a excepção dilatória de erro na forma do processo com a consequente absolvição da instância e a improcedência da Impugnação Judicial»<sup>(2)</sup>.

Considerou, em resumo e se bem interpretamos a sentença<sup>(3)</sup>, que

- a invocada nulidade da citação não é fundamento nem de impugnação judicial nem de oposição à execução fiscal, antes devendo ser invocada mediante requerimento endereçado ao chefe do órgão de execução fiscal, com possibilidade de reclamação de eventual decisão desfavorável para o juiz do tribunal tributário ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT;
- as ilegalidades imputadas ao despacho de reversão, quer por incumprimento das formalidades de audiência prévia e fundamentação, quer por não verificação dos pressupostos para a reversão, quer por não demonstração dos requisitos da responsabilidade subsidiária, deviam todas elas ser invocadas em processo de oposição à execução fiscal e não em processo de impugnação judicial;
- que o pedido formulado – de anulação do despacho de reversão – é adequado ao processo de oposição à execução fiscal, mas que não é possível aproveitar o processado para fazê-lo seguir sob esta



forma processual uma vez que à data em que a petição inicial deu entrada já estava caducado o direito de deduzir oposição à execução fiscal.

1.3 A Impugnante interpôs recurso da sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte, o qual foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«conclusões

- a ilegalidade da liquidação exequenda deverá, porém, ser objecto de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação

- assegurando a lei meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, não constitui fundamento de oposição à execução

- a nulidade da citação não pode constituir fundamento de oposição à execução

- é jurisprudência quase unânime no sentido de que a nulidade da citação não é fundamento da oposição, solução que se retira do art. 204º nº 1 do cppt, normativo onde se encontram enumerados de uma forma taxativa os fundamentos que podem servir de base para a oposição à execução fiscal

- a ilegalidade em concreto da liquidação só pode ser apreciada em processo de oposição à execução fiscal quando não existam outros meios processuais de que [sic] o contribuinte possa usar (nº 1 alínea h) do artigo 204º do cppt)

- estando perante invocação de ilegalidade em concreto da dívida exequenda, ter-se-á que discutir em sede de impugnação judicial, e não perante o fundamento de oposição referido na alínea b) do nº 1 do artigo 204º do cppt

nestes termos, nos de direito e com o sempre mui douto suprimento de v. exa deve o presente recurso ser julgado provado por procedente e a douta sentença revogada».

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, indicando como competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi enviado a pedido da Recorrente.

1.7 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, que não emitiu parecer.

1.8 Foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.9 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento ao considerar que se verifica erro na forma do processo.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Pese embora a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel não tenha efectuado o julgamento da matéria de facto de forma destacada, o que se compreende em face do sentido da decisão proferida – verificação do erro na forma do processo e insusceptibilidade de aproveitamento do processo para prosseguir sob a forma processual adequada, com a consequente anulação de todo o processado –, descortinamos na sentença dois factos relevantes quer para a decisão recorrida quer para a reapreciação do julgamento, *maxime* no que concerne à impossibilidade de convolação, e que ora reproduzimos:

«A Impugnante [foi] citada como Executada revertida em 17 de Setembro de 2009»;

«a impugnação judicial foi deduzida em 10 de Dezembro de 2009»

### 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como resulta do que deixámos já exposto em 1.1, Laurinda Moreira Pinto, na sequência da citação como responsável subsidiária para os termos de uma execução fiscal instaurada contra uma sociedade e que reverteu contra ela, veio apresentar uma petição, dizendo que vinha, ao abrigo do art. 99.º CPPT, deduzir impugnação judicial contra o despacho de reversão e pedindo a anulação<sup>(4)</sup> deste despacho.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel deixou a petição inicial passar a fase liminar e, já em sede de sentença, julgou verificada a nulidade por erro na forma do processo. Tendo ponderado a possibilidade de convolar a petição inicial para o meio processual adequado, que considerou ser a oposição à execução fiscal, entendeu que na data em que aquele articulado foi apresentado estava já findo o prazo para a Executada por reversão se opor. Por isso, em face da impossibilidade de sanação da nulidade, decidiu absolver a Fazenda Pública da instância.

É esta a interpretação que fazemos da sentença recorrida, sabido que é, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, que também a sentença constitui um acto jurídico a que se aplicam, *ex vi* do art. 295.º do Código Civil, as regras e os princípios gerais de interpretação da declaração negocial, *maxime* a regra prevista no art. 236.º, n.º 1º, daquele código, de que a declaração deve interpretar-se com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do seu contexto, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação<sup>(5)</sup>.

É certo que na sentença também encontramos algumas referências à ineptidão da petição inicial por cumulação ilegal de pedidos, parecendo que nela se terá também entendido ter sido formulado um pedido de nulidade da citação, bem como nela também se discorreu sobre a impossibilidade da nulidade da citação constituir fundamento de oposição à execução fiscal, numa amálgama argumentativa em que se torna difícil descortinar um fio condutor <sup>(6)</sup>. Na verdade, é inequívoco que foi formulado um só e único pedido, qual seja o de “declaração de nulidade do despacho de reversão”, o que afasta a eventualidade da ineptidão da petição inicial por cumulação de pedidos, que, ademais, sempre teriam de ser substancialmente incompatíveis (cfr. art. 193.º, n.º 2, alínea *c*), do CPC). Por outro lado, não sendo a forma processual escolhida a oposição à execução fiscal, mal se compreende que se tenha equacionado a invocada nulidade da citação enquanto fundamento de oposição.

A Impugnante parece também ter interpretado a sentença nos termos que deixámos expostos, pois dela veio interpor recurso manifestando como fundamento da sua discordância que a impugnação judicial é a forma processual adequada, quer à invocada nulidade da citação, quer à discussão da legalidade em concreto das liquidações que estão na origem das dívidas exequendas, sendo que, se bem alcançamos o sentido da motivação do recurso, alega ter sido este um dos fundamentos que invocou na petição inicial.

Assim, como deixámos dito em 1.8, a questão que ora cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo.

### 2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A sentença decidiu no sentido da verificação do erro na forma do processo que, como é sabido, se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo <sup>(7)</sup>.

No caso *sub judice*, o pedido formulado em juízo foi de anulação do despacho por que a execução fiscal reverteu contra a impetrante, pelo que o meio processual adequado seria a oposição à execução fiscal, como bem decidiu a sentença recorrida. De igual modo, bem andou a sentença ao considerar inviável a sanação da nulidade por erro na forma do processo, uma vez que na data em que a petição inicial deu entrada em juízo estava já precludido o prazo para deduzir oposição <sup>(8)</sup>, como decorre inequivocamente dos factos referidos em 2.1 do disposto no art. 203.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT.

Aliás, a Recorrente parece não discordar directamente dessa decisão (ou sequer da impossibilidade de sanação da nulidade por erro na forma do processo). A discordância da Recorrente é na parte em que a sentença, indagando se os fundamentos invocados na petição inicial eram próprios da oposição à execução fiscal, a fim de indagar da possibilidade de fazer prosseguir a acção sob essa forma processual, concluiu que sim, que os fundamentos invocados, com excepção da nulidade da citação, eram todos eles e em exclusivo fundamentos de oposição. Conclusão que está de acordo com a jurisprudência assente por este Supremo Tribunal Administrativo, de que a legalidade do despacho de reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários deve ser discutida em juízo em sede de oposição à execução fiscal, e não de impugnação judicial <sup>(9)</sup>.

É quanto a este ponto que a Recorrente discorda da sentença, sustentando que também aduziu fundamentos próprios da impugnação judicial, quais sejam a nulidade da citação e a falta de notificação da sociedade originária devedora para o exercício do direito de audiência prévia à liquidação. Note-se que, embora nas conclusões apenas seja feita uma referência genérica à «ilegalidade da liquidação exequenda», lida a motivação do recurso podemos verificar que a ilegalidade a que a Recorrente se reporta é a decorrente da violação do princípio de audiência prévia porque a sociedade originária devedora «não terá sido ouvida no procedimento administrativo que conduziu à prolação das liquidações exequendas, em sede de audiência prévia» (cfr. itens 22., 23. e 24. das alegações). É certo que, nos itens 28. a 33. das alegações encontramos também uma alusão à caducidade do direito de liquidação que, em abstracto, pode também constituir fundamento de impugnação judicial. No entanto, naqueles itens não encontramos a imputação de qualquer vício ou erro de julgamento à sentença, nem sequer, verdadeiramente, aí se assaca às liquidações qualquer invalidade decorrente da caducidade do direito à liquidação; como resulta da leitura daqueles itens, a Recorrente aí se limitou a aduzir considerando genéricos em torno do instituto da caducidade do direito à liquidação, sem nunca, directa ou indirectamente, imputar às liquidações o vício decorrente da sua realização para além do termo do prazo da caducidade ou outro qualquer vício relacionada com a caducidade.

Ou seja, a Recorrente entende que invocou na petição inicial causas de pedir próprias do processo de impugnação judicial.

É certo que o pedido formulado naquela peça processual não é, manifestamente, adequado ao processo de impugnação judicial. Mas, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas

de pedir invocadas se possa intuir qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica<sup>(10)</sup>. O que, no caso *sub judice* significa que, ainda que não tenha sido formulado expressamente o pedido de anulação das liquidações que deram origem às dívidas exequendas, não seria de excluir liminarmente a possibilidade de se interpretar o pedido nesse sentido, caso se pudesse concluir que as causas de pedir invocadas são típicas do processo de impugnação judicial.

Mas não é isso que sucede.

Desde logo porque, com excepção da invocada nulidade da citação, as causas de pedir invocadas na petição inicial são exclusivamente próprias do processo de oposição à execução fiscal, a saber: o incumprimento do dever de audiência prévia ao despacho de reversão; a falta dos pressupostos para a sua responsabilização a título subsidiário pelas dívidas exequendas, designadamente a culpa pela insuficiência do património da sociedade originária devedora para responder pelas dívidas exequendas; a falta de verificação dos pressupostos para a reversão, designadamente a não comprovação da insuficiência do património da originária devedora e a falta de fundamentação do despacho de reversão.

Na petição inicial não foi invocada qualquer invalidade dos actos de liquidação que pudesse constituir causa de pedir válida em processo de impugnação judicial. Ao contrário do que parece entender a Recorrente, a nulidade da citação (no caso, por falta de observância das respectivas formalidades) nunca pode constituir fundamento de impugnação judicial, como decorre da simples leitura do art. 99.º do CPPT. Poderá, isso sim, ser arguida na própria execução fiscal e dentro do prazo que tenha sido assinalado para a oposição, sendo que apenas será atendida se puder prejudicar a defesa do citado (cfr. art. 198.º, n.º 2 e 4, do Código de Processo Civil).

Por outro lado, sendo certo que a ilegalidade decorrente da falta de audiência da sociedade originária devedora no âmbito do procedimento que conduziu às liquidações constitui fundamento válido de impugnação judicial (cfr. art. 99.º, alínea *d*), do CPPT), este fundamento só foi invocado pela primeira vez em sede de recurso. Ora, como é sabido, o recurso jurisdicional constitui um meio de impugnação da decisão judicial com vista à sua alteração ou anulação pelo tribunal superior após reexame da matéria de facto e/ou de direito nela apreciada, correspondendo, assim, a um pedido de revisão da legalidade da decisão com fundamento nos erros e vícios de que padeça. O recurso jurisdicional visa apenas o reexame da decisão recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação, motivo por que não constitui forma de conhecer de questões novas, isto é, que não tenham sido oportunamente suscitadas perante o tribunal *ad quem*, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso.

Porque a ora Recorrente não invocou oportunamente o referido vício de forma por falta de audiência prévia da sociedade originária devedora no procedimento que conduziu às liquidações que estão na origem das dívidas exequendas, de modo a permitir que o Tribunal *a quo* se tivesse pronunciado sobre o mesmo, e porque não se trata de questão de conhecimento oficioso, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo dele conhecer.

Assim, porque não foi invocada oportunamente, ou seja, na petição inicial, causa de pedir que possa constituir fundamento válido de impugnação judicial, nunca o pedido aí formulado poderia ser interpretado como sendo de anulação das liquidações que deram origem às dívidas exequendas.

Por tudo o que ficou dito, o recurso não pode proceder, sendo de manter a sentença recorrida com a presente fundamentação.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A sentença constitui um acto jurídico a que se aplicam, ex vi do art. 295.º do Código Civil, as regras e os princípios gerais de interpretação da declaração negocial, maxime a regra prevista no art. 236.º, n.º 1º, daquele código, de que a declaração deve interpretar-se com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do seu contexto, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação.

II - O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

III - Apesar deste Supremo Tribunal Administrativo ter vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica, não é de ponderar a possibilidade de interpretar como de anulação da liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda o pedido de que seja declarada a nulidade do despacho de reversão, tanto mais quanto na petição inicial não foi invocada qualquer invalidade daquele acto de liquidação que pudesse constituir causa de pedir válida em processo de impugnação judicial, mas antes fundamentos próprios de oposição à execução fiscal.

IV - Nunca poderia sindicar-se a decisão do tribunal a quo à luz de uma causa de pedir – a preterição do dever de audiência prévia à liquidação – que, embora em abstracto seja ajustada ao processo de impugnação judicial, não é do conhecimento oficioso e apenas foi invocada nas alegações de recurso.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso, mantendo a decisão com a presente fundamentação.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012. – *Francisco Rothes* (relator) – *Fernanda Maçãs* – *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.

(<sup>2</sup>) É manifesto o lapso: tendo-se concluído, como se concluiu na sentença, pela verificação da nulidade por erro na forma do processo a consequência, em face da impossibilidade de aproveitar o processo para prosseguir sob a forma processual adequada, só poderia ser a da anulação total do processo, que constitui excepção dilatória e, por isso, obsta ao conhecimento do mérito, como aliás aí se reconheceu, pelo que nunca poderia decidir-se pela improcedência da impugnação.

(<sup>3</sup>) Interpretação que se revelou tarefa particularmente árdua, uma vez que, salvo o devido respeito, o discurso argumentativo parece não obedecer a uma qualquer lógica, chegando a afirmar-se existir ineptidão da petição inicial para depois se concluir pela verificação do erro na forma do processo, com a consequente ponderação da possibilidade de convalidação para o meio processual adequado.

(<sup>4</sup>) Na verdade, pede que o despacho seja declarado nulo, mas os vícios que lhe assacou nunca poderiam determinar senão a anulação do mesmo.

(<sup>5</sup>) Neste sentido, entre outros e por mais recentes, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- 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/pdfgratificac/2011/32210.pdf>), págs. 308 a 312, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/f730a5f7bcf14c3c8025784800549ad6?OpenDocument>;

- de 24 de Agosto de 2011, proferido no processo com o n.º 446/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/74819ee643a485c3802578fc00332f94?OpenDocument>.

(<sup>6</sup>) Note-se que só a contradição entre os fundamentos e a decisão, e não a contradição entre os vários fundamentos jurídicos, constitui nulidade da sentença, nos termos do art. 125.º do CPPT. Neste sentido e com indicação de jurisprudência, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 9 ao art. 125.º, pág. 361/362.

(<sup>7</sup>) Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, pág. 378.

(<sup>8</sup>) A doutrina e a jurisprudência são unânimes no sentido de que, para efectuar a convalidação, é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a petição inicial tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual. Neste sentido, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume II, anotação 10 d) ao art. 98.º, págs. 91/92.

(<sup>9</sup>) *Vide*, entre muitos outros e por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 13 de Julho de 2011, proferido no processo com o n.º 358/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/fb3259b7cbaae3ce802578da003a7426?OpenDocument>;

- de 19 de Outubro de 2011, proferido no processo com o n.º 705/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/2fee22e92a06220880257935002f7df5?OpenDocument>;

- de 10/11/2011, proferido no processo com o n.º 681/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/d1a730642f5e544802579510053d871?OpenDocument>.

(<sup>10</sup>) Justificando esse entendimento, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação... ao art....º, pág.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado. Caducidade da autorização Interpretativa restritiva do art. 59.º, n.ºII, do CIRC.*

**Sumário:**

- I— A caducidade do Regime de Tributação pelo Lucro consolidado (TRLIC) por incumprimento das respectivas condições, associada à aplicação do factor 1,5 prevista no n.º 10 do art. 59.º do CIRC (na redacção da Lei n.º 71/93, de 6 de Novembro) para a reposição da «diferença entre os prejuízos que foram efectivamente integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente», não tem natureza sancionatória;*
- II- Trata-se apenas de um mecanismo utilizado pelo legislador para estimular as sociedades a cumprirem os requisitos legais e a manterem-se numa organização estável, na medida em que só assim se alcançam os objectivos extra fiscais visados pelo legislador com a instituição do RTLC, a saber, a reestruturação do tecido empresarial e a recuperação dos grupos económicos, através da promoção das sinergias entre empresas integradas num grupo, reforçando e consolidando o tecido empresarial, para assim alcançar maior competitividade e favorecer a concorrência, que de outro modo facilmente poderia ser utilizado para finalidades exclusivamente fiscais;*
- III— Da leitura conjugada dos n.ºs 10 e 11 do art. 59.º do CIRC resulta claramente que o legislador quis equiparar em termos de desvalor jurídico qualquer alteração ao perímetro de consolidação do grupo às situações de caducidade por incumprimento dos requisitos de autorização, equiparação que tem a sua razão de ser uma vez que quer num caso quer no outro não se alcançam os objectivos de política económica visados;*
- IV- Assim, no caso de saída de uma sociedade do perímetro de consolidação, há-de ser aplicável a majoração prevista no n.º 10 do art. 59.º do CIRC, não havendo fundamento para interpretação restritiva quando há vontade inequívoca do legislador nesse sentido, verificando-se coincidência entre o teor literal do preceito e a razão de ser do mesmo, sendo que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade do legislador sempre esta esteja clara e inequivocamente demonstrada no texto, como é o caso.*

Processo n.º: 21/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Siemens, S.A..

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Fernanda Maças.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

**1. SIEMENS, SA**, com a identificação constante dos autos, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1997, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por discordar das correcções efectuadas pela Inspecção Tributária, relativamente ao exercício de 1997, que foi julgada parcialmente procedente.

**2.** Não se conformando com tal decisão, veio a **Fazenda Pública** interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos artigos 280.º a 282.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), alegando, nas Conclusões:

*“I— Tem o presente recurso como objecto a douda sentença que julgou parcialmente procedente a Impugnação Judicial deduzida pela Siemens, S.A. contra a liquidação de IRC do exercício de 1997, na parte relativa à correcção atinente à majoração dos prejuízos fiscais integrados na base tributável consolidada por aplicação do artigo 59.º, n.º 11, do CIRC, no montante de 1751.773.971\$00.*

*II — A decisão de anular a correcção controvertida assenta no entendimento segundo o qual” (...) a saída de uma sociedade do grupo do perímetro de consolidação (...) não revela qualquer incumprimento das disposições legais quanto à consolidação autorizada. Não revela qualquer comportamento susceptível de justificar a aplicação de uma sanção, como a majoração prevista no artigo 59.º n.º 10 para a caducidade da autorização. (...) No caso dos autos existe uma alteração do perímetro da consolidação, em resultado da saída da sociedade Siemens Semicondutores, S.A. Assim sendo, e acolhendo a interpretação restritiva do artigo 59.º, n.º 11 do CIRC, no caso dos autos não deve ser aplicada a majoração prevista no 59.º, n.º 10 do CIRC”.*

*III — Dispõe o artigo 11.º da LGT que na determinação do sentido das normas jurídicas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, constantes do artigo 9.º do Código Civil.*

*IV — Refere o Ilustre Professor Baptista Machado in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador: “O texto é o ponto de partida da interpretação. Como tal cabe-lhe desde logo uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei. Mas cabe-lhe igualmente uma função positiva (...) se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma (...)”*

*V — Assim, na busca do pensamento legislativo subjacente à norma, se considerar o intérprete que é necessária uma interpretação restritiva da mesma, tem que verificar se a letra da lei a permite.*

*VI — No caso dos autos o preceito a interpretar só comporta um sentido, não permitindo a letra da lei a interpretação restritiva do artigo 59.º n.º 11 do CIRC por forma a afastar a majoração prevista no n.º 10 do mesmo preceito quando ocorre a saída de uma sociedade do grupo do perímetro de consolidação.*

*VII — O preceito em causa não distingue qualquer tipo de comportamento susceptível de impor ou afastar a aplicação de uma sanção, limitando-se a consagrar de forma taxativa a majoração.*

*VIII — Não está aqui em causa a questão de saber se o comportamento da sociedade é ou não censurável mas apenas acautelar efeitos que possam advir das especiais relações contratuais entre sociedades inseridas no mesmo grupo económico.*

*IX — Ora, a letra da lei impõe de forma taxativa a majoração e tratando-se de normas atinentes a regimes especiais de tributação, determina o seu elemento sistemático e teleológico o afastamento da interpretação correctiva da lei, de natureza restritiva, adoptada na douda sentença recorrida.*

*X — Por tudo quanto supra se expôs, deve a douda sentença ser revogada e substituída por decisão que considere legal a correcção efectuada e julgue improcedente a impugnação judicial deduzida na parte contestada.*

*XI — A manter-se na ordem jurídica, a douda sentença ora recorrida revela uma inadequada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 59.º, n.º 10 e n.º 11, do CIRC, 11.º da LGT e 9.º do Código Civil.”*

**3. A Recorrida** contra-alegou, sem apresentar conclusões, defendendo, em suma, que “deve ser mantida a sentença recorrida, e, em consequência, negado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública.”

**4. O Digno Representante do Ministério Público** junto deste Tribunal, emitiu doudo Parecer, concluindo pela improcedência do recurso.

**5.** Colhidos os visto legais, cumpre decidir.

## II- FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos, com interesse para o caso dos autos:

*“A) Em 26/12/1999, a Impugnante entregou declaração de rendimentos modelo 22, referente ao IRC do exercício de 1997, acompanhado de Anexo 22-C (Lucro consolidado) – cfr. fls 12 a 15 do processo administrativo tributário, Vol.I, apenso*

*B) A Impugnante foi objecto de uma acção de inspecção interna, ao IRC do exercício de 1997, tendo os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária procedido de entre outras às seguintes correcções: “CORRECÇÕES AO NÍVEL DO LUCRO TRIBUTÁVEL CONSOLIDADO(...)*

*Acréscimo a que se refere o n.º 11 do art. 59.º do CIRC: 1 751 773 971\$00*

*“Dado o abandono do grupo por parte da sociedade dependente Siemens Semicondutores no exercício de 1998, deve, de acordo com o n.º 11 do art. 59.º do CIRC, ser adicionada para efeitos de determinação do lucro tributável consolidado do exercício de 1997 (último exercício em que a Siemens Semicondutores integra o grupo) a importância correspondente ao produto 1,5 pelo valor da diferença entre os prejuízos gerados por esta empresa que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais caso a mesma tivesse sido tributada autonomamente.*

*Assim, tendo a Siemens Semicondutores integrado na base tributável consolidada o montante de 1 716 057 537\$00 de prejuízos fiscais (no exercício de 1996, o primeiro em que integrou o grupo) e ascendendo a 548 208 223\$00 a parte destes prejuízos que poderia ter utilizado caso tivesse sido tributada autonomamente (valor correspondente ao lucro tributável apurado individualmente pela empresa em 1997), o valor da diferença a que se refere o supra referido n.º 11 do art. 59.º do CIRC ascende, neste caso, a 1167849314\$00 (= 1 716 057 537\$00 — 548 208 223\$00) e a importância a acrescentar para apuramento do lucro tributável consolidado do exercício de 1997, que nos termos da mesma norma corresponde ao produto de 1,5 por o valor daquela diferença, ascende a 1 751 773 971\$00 (= 1 167 849 314\$00 x 1,5).*

*A sociedade dominante entregou em 29.10.99 uma declaração de substituição relativa aos rendimentos consolidados do exercício de 1997, na qual acresceu, para efeitos de apuramento do lucro tributável, o montante de 1 167 849 314\$00, correspondente à diferença entre o valor dos prejuízos integrados pela Siemens Semicondutores na base tributável consolidada e a importância que esta poderia ter utilizado caso tivesse sido tributada autonomamente. Não considerou a majoração de 50% ao valor*

daquela diferença, determinado pelo n.º 11 do art. 59.º do CIRC, pelo que o acréscimo efectuado foi inferior ao devido em 583 924 657\$00 (= 1 751 773 971\$00 — 1 167 849 314\$00)”. — cfr. fundamento das correcções a fls. 48 a 60, especialmente a fls. 52 do processo administrativo tributário, Vol. I, apenso;

C) .....

D) Os Serviços de Inspeção efectuaram correcções ao nível do cálculo do imposto consolidado, quanto aos juros compensatórios: 4 927 320\$00 por “O facto que determina a saída do perímetro do grupo da sociedade Siemens Semicondutores, a perda do domínio total da Siemens sobre esta empresa, ocorre em 30.06.99, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 7 do art. 96.º do CIRC, o prazo para a entrega de correspondente declaração de substituição dos rendimentos consolidados do exercício de 1997 terminaria em 30.08.99. a declaração é entregue em 29.10.99, sendo por isso devidos juros compensatórios pelo prazo que decorre entre as datas de 31.08.99 e 29.10.99, calculados sobre o montante de 435 465 317\$00 (valor da colecta de IRC e Derrama adicionais que resultam do acréscimo do montante de 1 167 849 314\$00 ao lucro tributável consolidado), à taxa de 7%. Como tal, procede-se à correcção do montante de 4 927 320\$00, a favor do Estado, nos termos do disposto no art. 80.º do CIRC”. — cfr. fundamento das correcções a fls. 48 a 60, especialmente a fls. 55 do processo administrativo tributário, Vol. I, apenso;

E) Na sequência das correcções efectuadas foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 310000665, referente ao ano de 1997, no valor a pagar de 1 432 685,67 €, com data limite de pagamento: 06/03/2002 — cfr. fls. 7 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

F) A liquidação referida em E foi paga em 06/03/2002 — cfr. print a fls. 73 do processo administrativo tributário, Vol. I, apenso;

G) Em 24/05/2002, a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional referida em E — cfr. carimbo a fls. 2 e fls. 2 a 6 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

H) Pelo ofício n.º 05068 de 06/05/2003, a Impugnante foi notificada para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, referida em G — cfr. fls. 22 a 32 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

I) Por despacho de 30/06/2003, proferido pelo Director de Finanças Adjunto da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, foi convolado em definitivo o projecto de decisão de indeferimento da reclamação, por a Reclamante não ter exercido o direito de audição prévia — cfr. fls. 33 e 34 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

J) Pelo ofício n.º 07697 de 02/07/2003, a Impugnante foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação referida em I — cfr. fls. 35 a 37 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

K) Em 20/05/2003, a Impugnante apresentou resposta à audição prévia, apresentada no Posto de Recepção n.º 4/90 da Direcção de Finanças de Lisboa — cfr. carimbo a fls. 40 e fls. 40 a 47 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

L) Em 31/07/2003, foi recepcionada a resposta à audição prévia apresentada pela ora Impugnante, com data de recepção de 20/05/2003 — cfr. fls. 38 a 47 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

M) Por despacho de 07/10/2003, proferido pelo Director de Finanças Adjunto da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, foi convolado em definitivo o projecto de decisão de indeferimento da reclamação e revogado o despacho proferido em 30/06/2003 e notificado em 04/07/2003, atendendo ao teor do exercício do direito de audição prévia, referido em L — cfr. fls. 57 a 59 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

N) Pelo ofício n.º 11550 de 07/10/2003, a Impugnante foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação referida em I — cfr. fls. 60 a 62 do processo administrativo tributário, Vol. II, apenso;

O) Em 18/07/2003, foram apresentados os presentes autos de impugnação — cfr. carimbo a fls. 2;

P).....

Q).”

## 2- DE DIREITO

### 2.1. A questão a apreciar e decidir

Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela Siemens, SA., contra a liquidação de IRC do exercício de 1997, na parte relativa à correcção atinente à majoração dos prejuízos fiscais integrados na base tributária consolidada, por aplicação do art. 59º, nº11, do CIRC.

Resulta da matéria dada como provada que, no caso *sub judice*, na sequência da saída de uma sociedade do grupo do perímetro de consolidação, por alienação do respectivo capital, a ora recorrida, empresa dominante, declarou em singelo a diferença entre os prejuízos fiscais gerados por esta empresa que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais, caso a mesma empresa tivesse sido tributada autonomamente em IRC.

Por sua vez, a Administração fiscal, considerando que a recorrida não se devia ter limitado a declarar tal diferença em singelo e que deveria ter majorado essa diferença em 50%, de acordo com o disposto no n.º 11 do art. 59.º do CIRC, procedeu à correcção referida na alínea B) dos factos provados, que se repercutiu na consequente liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios, para que fosse reposto o valor da diferença.

Contra esta actuação se insurgiu a ora recorrida, impugnando a liquidação na parte em que teve origem nessa correcção com o fundamento de que, estando em causa uma situação de simples saída de sociedades do perímetro de consolidação, que não originou a caducidade da autorização, não é aplicável a majoração a que se reporta o n.º 10 do art. 59.º do CIRC.

A sentença “a quo” acolheu a tese da impugnante, argumentando, para tanto, o seguinte:

- O incumprimento das disposições legais quanto à consolidação autorizada determina a aplicação de uma sanção, que consiste na utilização do coeficiente de 1,5 previsto no art. 59º, nº10, do CIRC;
- A saída de uma sociedade do grupo do perímetro de consolidação não revela qualquer incumprimento das disposições legais quanto à consolidação autorizada, nem qualquer comportamento susceptível de justificar a aplicação de uma sanção, como a majoração prevista no art. 59º, nº10, do CIRC para a caducidade da autorização.

Considerando esta fundamentação, a Mm<sup>a</sup>. Juíza do Tribunal *a quo*, acolheu a interpretação restritiva do n.º 11 do art. 59.º do CIRC no sentido de afastar a aplicação da referida penalização, nas situações de saída autorizada de uma das sociedades do perímetro de consolidação, no seguimento da jurisprudência adoptada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. nº 141/04, de 18/3/2010, que tem o seguinte sumário:

#### IRC-REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO CONSOLIDADO-INTERPRETAÇÃO RESTRICTIVA DO ART 59º, Nº11 do CIRC

I- A aplicação do factor 1,5 prevista no nº10 do art. 59º do CIRC (na redacção da Lei nº 71/93, de 26 de Novembro) para a reposição da «diferença entre os prejuízos que foram efectivamente integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente», a aplicar quando da caducidade do Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLÇ) por incumprimento das respectivas condições, tem natureza penalizadora ou sancionatória.

*II-Assim, porque nas situações de saída voluntária e previamente autorizada de uma sociedade do perímetro de consolidação, que não gera a caducidade do RTLÇ, não há motivo para a aplicação de sanção alguma, o art. 59º, nº11, do CIRC, que remete para o número anterior, deve ser interpretado restritivamente, no sentido de que a reposição da «diferença entre os prejuízos dessa sociedade que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente» será a efectuar em singelo e não sujeita ao factor 1,5”.*

Contra esta interpretação se insurge a recorrente, considerando, entre o mais, que:

- O preceito a interpretar só comporta um sentido, não permitindo a letra do nº 11 do art. 59º do CIRC uma interpretação restritiva de modo a afastar a aplicação da majoração prevista no nº 10 do mesmo preceito nas situações em que ocorre a saída de uma sociedade do grupo do perímetro de consolidação.
- A lei não distingue qualquer tipo de comportamento susceptível de impor ou afastar a aplicação de uma sanção, limitando-se a consagrar de forma taxativa a majoração.
- Não está em causa a questão de saber se o comportamento da sociedade é ou não censurável, mas apenas acautelar efeitos que possam advir das especiais relações contratuais entre sociedades inseridas no mesmo grupo económico.

Em face das conclusões do recurso jurisdicional, que delimitam o âmbito do recurso, a questão a decidir é a de saber se a sentença “a quo”, ao concluir que o art. 59.º, n.º 11, do CIRC deve ser interpretado restritivamente, de forma a não ser aplicável a majoração (resultante da aplicação do coeficiente de 1,5) na determinação dos prejuízos a adicionar quando da saída de uma sociedade do grupo submetido ao RTLÇ, fez correcta interpretação e aplicação do disposto nos artigos 59º, nºs10 e 11 do CIRC, e 11º da LGT (cfr. conclusões das alegações VI a XI).

**2.1.2.** Do carácter não sancionatório da caducidade da autorização associada à majoração de 1,5 prevista no nº 10 do art. 59º do CIRC

O Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLÇ) foi introduzido em Portugal pelo Decreto-Lei nº 414/87, de 31 de Dezembro, tendo-se mantido após a reforma Fiscal de 1998, através da incorporação das respectivas regras no CIRC, e assentava numa autorização prévia obrigatória por parte do Ministro das Finanças. Essa autorização permitia que o lucro tributável em IRC fosse calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integravam (nº1 do art. 59º do CIRC), desde que verificados certos requisitos definidos na lei e de outros fixados pelo próprio Ministro das Finanças (nº. 2 do art. 59º do CIRC).



Para melhor se perceber o sentido e alcance do art. 59º, nºs 10 e 11, importa ter presente o teor integral dos mesmos e que era o seguinte:

*“1—Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante poderá solicitar ao Ministro das Finanças autorização para que o lucro tributável em IRC seja calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo mediante a consolidação dos balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integram.*

[...]

6—A autorização caduca, porém, logo que deixe de se verificar alguma das condições referidas no n.º 2 ou não se satisfaçam os requisitos mencionados no n.º 4, não sendo já aplicável o regime previsto neste artigo no exercício em que o facto determinante dessa caducidade se verificar, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

7—No caso de se verificar alteração na composição do grupo, designadamente por a sociedade dominante passar a ter o domínio total de uma ou mais sociedades que satisfaçam as condições do n.º 2, deverá obter-se autorização, nos termos do n.º 3, para que o novo grupo seja abrangido pelo regime deste artigo, sob pena de a autorização concedida à sociedade dominante caducar a partir do exercício seguinte, inclusive, àquele em que se verificou a alteração na composição do grupo.

[...]

10—Nos casos em que se verifique caducidade da autorização, nos termos dos nºs 6 ou 7 será, sem prejuízo do disposto no n.º 8, quando aplicável, adicionada para efeitos de determinação do lucro tributável do último exercício em que o regime for aplicado uma importância correspondente ao produto de 1,5 pelo valor da diferença entre os prejuízos que foram efectivamente integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente.

11—O disposto no número anterior é igualmente aplicável nos casos de saída de uma ou mais sociedades do grupo sem que haja lugar a caducidade da autorização, aplicando-se nesse caso relativamente à diferença entre os prejuízos dessas sociedades que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente.

(...)»

A sentença recorrida, acentuando a natureza sancionatória da caducidade associada à majoração prevista no art. 10º do art. 59º do CIRC, concluiu que a mesma só alcança justificação em caso de incumprimento dos requisitos da autorização, ou seja, quando verificados os pressupostos da caducidade. Como na situação do nº 11 do art. 59º do CIRC não há caducidade, não há incumprimento, logo, não haveria lugar para aplicação de uma sanção.

A primeira questão a decidir traduz-se, desta forma, em saber se neste caso podemos falar em sanção e, não obstante autorizada doutrina falar aqui em “sanção específica” <sup>(1)</sup>, podemos, desde já, adiantar que só em sentido impróprio se pode usar esta terminologia.

Vejamos.

Com frequência, determinados actos administrativos incorporam, nos termos da lei, condições específicas para o exercício da actividade que habilitam, de tal modo que a sua violação ou incumprimento acarreta a cessação da eficácia desse acto. Diz-se, nestas circunstâncias, que as cláusulas de caducidade incorporadas em geral em actos ampliativos, como é o caso, consubstanciam verdadeiras condições resolutivas: a eficácia do acto ficaria condicionada ao cumprimento da condição pelo seu beneficiário no prazo fixado, sob pena de extinção dos seus efeitos.

A ser assim, o efeito extintivo é provocado pela verificação da condição resolutiva, não havendo lugar para manifestação de qualquer poder sancionatório da Administração <sup>(2)</sup>. A cominação da caducidade não é senão mera consequência do incumprimento das obrigações (condições) impostas ao beneficiário do acto, na decorrência do mero exercício de faculdades de controlo dos títulos habilitantes por parte da Administração, à margem de qualquer poder sancionador <sup>(3)</sup>.

Para alguma doutrina, quando a causa de caducidade se traduz no incumprimento de uma condição imposta ao destinatário do acto (condição potestativa), o efeito extintivo explica-se como sanção ou revogação, tornando-se, porém, necessário distinguir entre poder sancionatório da Administração e resolução de um acto jurídico. No fundo, os autores reconduzem a caducidade a um conceito amplo ou não técnico de sanção, que englobaria as denominadas sanções rescisórias de actos e contratos administrativos, por incumprimento das condições fixadas nos respectivos actos <sup>(4)</sup>.

A esta concepção ampla e heterogénea de sanção a doutrina contrapõe uma noção de sanção em sentido “estrito” ou “técnico” que tem como função essencial punir o autor de uma infracção, pelo que não dispensa uma dimensão teleológico-funcional, além de elementos estruturantes (infracção e carácter desfavorável do acto). Assim, o fim primário das normas sancionatórias é o de impor uma desvantagem ou infligir um “mal” ao infractor a título de punição, relevando o interesse lesado apenas de forma mediata <sup>(5)</sup>. Se, na presença de uma infracção, o instrumento repressivo adoptado pela Ad-

ministração não for essencialmente dirigido a punir o responsável, mas a satisfazer um dado interesse público específico que se visa tutela, então não pode falar-se em sanção <sup>(6)</sup>.

Ora, em regra, a eliminação dos efeitos do acto por caducidade não tem como objectivo directo punir a violação dos deveres ou obrigações impostas, mas evitar que se prolongue no tempo a lesão do interesse público resultante do incumprimento. E, apesar da presença do elemento aflitivo, traduzido na perda da situação jurídica de vantagem derivada do acto extintivo, a prevalência está do lado da dimensão relativa à satisfação directa do interesse público específico, perturbado com a infracção.

Aplicando o exposto ao caso em análise, facilmente se conclui que o objectivo primário visado pelo legislador não é o de punir o infractor, mas sim alcançar determinados fins de interesse público de natureza extra fiscal.

Nas palavras de GONÇALO AVELÃS NUNES <sup>(7)</sup>, “os sistemas fiscais prosseguem hoje, e cada vez mais, outros fins que não os estritamente fiscais, nomeadamente objectivos de incentivo à actividade económica em geral e à actividade empresarial em particular”, apoiando a reestruturação e desenvolvimento das unidades produtivas, com vista a permitir-lhes sobreviver num mercado cada vez mais concorrencial e global. É neste quadro que deve ser entendida a consagração do regime de integração fiscal para os grupos de sociedades, enquanto instrumento de apoio à reestruturação das empresas e de promoção da competitividade <sup>(8)</sup>.

Para outros autores, a regulamentação fiscal sobre a tributação do lucro consolidado teve em vista a necessidade de satisfazer expectativas criadas aos grupos de sociedades e promover a sua participação no reforço do tecido empresarial <sup>(9)</sup>.

Referindo-se em concreto às vantagens do regime da tributação numa base consolidada, a mesma Autora considera-o um regime “com pontos fortes susceptíveis de o tornar atractivo para alguns grupos de sociedades”, favorecendo designadamente e, em primeira linha, “os grupos constituídos por sociedades em que umas apresentam lucros e outras prejuízos, devido à economia de impostos conseguida com a compensação dos resultados positivos e negativos” <sup>(10)</sup>. Por conseguinte, este regime podia trazer consideráveis vantagens fiscais ao grupo, por permitir na consolidação deduzir os prejuízos das sociedades deficitárias do grupo aos lucros das restantes, o que no regime normal não era possível.

Por sua vez, do lado do Estado, os autores realçam que a maior desvantagem na aplicação deste regime se traduz na “perda de receita que estes sistema acarreta, ao permitir, nomeadamente, a compensação de perdas entre resultados das várias sociedades do mesmo grupo e a eliminação das operações internas para efeitos fiscais” <sup>(11)</sup>.

Entrando agora na análise dos aspectos do regime que interessam ao caso em apreço importa sublinhar que, à luz do Decreto-Lei nº L 414/87, os grupos de sociedades dispunham de ampla margem de liberdade no tocante à composição do grupo, podendo nele ser incorporadas apenas as sociedades que propiciassem a obtenção de uma carga fiscal óptima. Por outro lado, como o diploma não previa em que circunstância se poderia verificar a caducidade da autorização nem as suas consequências, a composição do grupo estava sujeita a ser alterada qualquer exercício, com a simples exclusão das sociedades cuja situação fiscal não fosse conveniente para o grupo.

Com o Código do IRC <sup>(12)</sup>, o art. 59º, nº1, ao dizer “existindo um grupo de sociedades...”, tornou o grupo uma realidade jurídica e económica, solucionando o problema “que antes se podia colocar de no seio do grupo se formarem, consoante as conveniências, um ou vários subgrupos em condições de terem acesso ao regime de consolidação fiscal. Tal situação deixou em princípio, de se poder concretizar na medida em que resulta claro que todas as sociedades do grupo — que satisfaçam as condições e requisitos exigidos — deverão ser incluídas para efeitos de consolidação” <sup>(13)</sup>.

Ainda segundo a mesma Autora, outra modificação significativa, traduziu-se na introdução, no nº 6 do art. 59º do CIRC, de que a autorização caducava logo que deixasse de se verificar em qualquer das sociedades do grupo alguma das condições e requisitos exigidos na lei, que implicava a perda do regime da tributação pelo lucro consolidado, passando cada uma das sociedades membros do grupo a ser tributada de modo diferente.

Posteriormente, com as alterações introduzidas pela Lei nº71/93, de 26 de Novembro, o legislador veio estabelecer um regime ainda mais estrito, aditando ao art. 59º do CIRC os nºs 10 e 11, passando a prever-se a aplicação da majoração, correspondente ao produto de 1, 5 pelo valor da diferença entre os prejuízos que foram efectivamente integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente, aos casos de caducidade e de saída de uma ou mais sociedades do perímetro de consolidação (respectivamente nºs 10 e 11 do art. 59º do CIRC).

Estamos agora em condições de perceber que a caducidade da autorização implica a perda de uma situação de vantagem que tinha em vista, em primeira linha, a reestruturação do tecido empresarial e a recuperação dos grupos económicos, através da promoção das sinergias entre empresas integradas num grupo, reforçando e consolidando o tecido empresarial, para assim alcançar maior competitividade e favorecer a concorrência.

Assim, quando o legislador comina o incumprimento dos requisitos da autorização com a caducidade associada à majoração de 1,5, o seu objectivo é precaver-se contra a utilização da situação de vantagem fiscal concedida aos grupos de sociedades para a prossecução de outros fins com frustração dos visados pelo legislador.

A vantagem fiscal concedida aos grupos de sociedades através do regime da tributação do lucro consolidado, que, como vimos, implica para o Estado perda de receitas, é justificada pelos potenciais efeitos positivos do ponto de vista económico que se visam alcançar com esse mecanismo. Ora, em caso de caducidade da autorização, as sociedades acabam por beneficiar da diminuição de impostos enquanto o grupo se manteve em actividade mas, em contrapartida, o Estado perde duplamente: não só vê diminuídas as suas receitas, como não atinge os efeitos de política económica pretendidos. Isto para não falar da necessidade de o legislador ter de se prevenir também contra a eventualidade de o regime poder ser utilizado pelos grupos de sociedades para efeitos exclusivamente fiscais, isto é, para apenas beneficiarem da diminuição do pagamento de impostos ou até para acautelarem efeitos que possam advir das especiais relações contratuais entre sociedades inseridas no mesmo grupo económico, como alega a Fazenda pública nas suas alegações (conclusão VIII), situações em que não serão atingidos os efeitos económicos visados pelo legislador.

Em suma, a caducidade associada à majoração prevista no n.º 10 do art. 59.º do CIRC não passa de um mecanismo utilizado para desencorajar as sociedades a não cumprirem os requisitos legais ou a saírem do perímetro de consolidação, mantendo-se numa organização estável, na medida em que só assim se alcançam os objectivos visados pelo legislador com a instituição do RTLC.

Acresce que, como o regime é de adesão voluntária, caberá às sociedades, no uso da sua liberdade de organização, avaliar se devem agrupar-se e consolidar ou não em conformidade com os benefícios e custos que tal opção possa implicar.

Considerando o exposto, não podemos deixar de concluir que assiste razão à recorrente quando afirma que não está em causa saber se o comportamento da recorrida foi ou não censurável, pois não estamos a tratar da eventual violação de um qualquer ilícito, cuja violação implicaria a aplicação de uma sanção<sup>(14)</sup>. Note-se que, mesmo que se concluísse, por mera hipótese académica, que a recorrida tinha utilizado a consolidação e consequente desconsolidação da Siemens Semicondutores, com a finalidade exclusiva de obter ganhos fiscais, ainda assim não estaria preenchido qualquer ilícito, uma vez que tais ganhos teriam sempre de se considerar lícitos porque propiciados pelo funcionamento do regime do RTLC.

Assim sendo, assiste razão à recorrente improcedendo a argumentação da sentença recorrida, que não pode, desta forma, manter-se.

### 2.1.3. Da impossibilidade legal da interpretação restritiva do n.º 11 do art. 59.º do CIRC

Diz-se que a interpretação é restritiva quando o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer, o que significa que a *ratio legis* tem aqui uma palavra decisiva. O intérprete, em vez de se deixar arrastar pelo sentido aparente do texto, deve restringi-lo em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, ou seja, com aquela *ratio*, em aplicação do brocardo *latino cessante ratione legis cessat ejus dispositio*.

Nesta sequência, estamos perante um caso que justifica lançar mão da interpretação restritiva quando o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que se pretendia dizer. Em vez de se deixar arrastar pelo sentido aparente do texto, deve restringi-lo em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo.

Aplicando o exposto ao caso dos autos, desde já se adianta que não vemos fundamento para interpretar restritivamente os preceitos em causa, uma vez que, análise atenta do teor literal dos preceitos pertinentes leva-nos a concluir que a vontade do legislador se encontra claramente expressa.

Vejamos.

Constitui vontade inequívoca do legislador, correctamente expressa no n.º 10 do art. 59.º do CIRC, de que, designadamente em caso de caducidade da autorização, é de aplicar, para efeitos de determinação do lucro tributável, a majoração “de 1,5 pelo valor da diferença entre os prejuízos que foram efectivamente integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados para efeitos fiscais se as sociedades tivessem sido tributadas autonomamente”.

Por sua vez, ainda que no n.º 11 do mesmo preceito não haja lugar a caducidade da autorização, o legislador quis igualmente e de forma inequívoca mandar aplicar a referida majoração nos casos de saída de uma ou mais sociedades do perímetro de integração de um grupo tributado pelo RTLC.

Da leitura conjugada dos dois preceitos resulta claramente que se pretende, através do n.º 11, aplicar, no caso de alterações do perímetro do grupo, a mesma majoração que estabeleceu para as situações de caducidade. Dito por outras palavras, o legislador quis equiparar em termos de desvalor jurídico qualquer alteração do perímetro de consolidação do grupo às situações de caducidade por incumprimento dos requisitos da autorização. Equiparação essa que tem razão de ser, uma vez que, quer no caso de

caducidade por incumprimento quer nas situações de saída de sociedades do grupo, não se alcançam os objectivos de interesse público atrás referenciados. Isto é, do ponto de vista jurídico, as consequências são as mesmas: frustração dos objectivos de política económica visados com o legislador através da instituição do RTLC.

Realce-se que a saída de uma ou mais sociedades do grupo vai precisamente ao arrepio do visado pelo legislador no sentido de promover o reforço e a consolidação do tecido empresarial através da integração de sociedades em dificuldade num grupo mais forte. E, como através da tributação pelo lucro consolidado se permite deduzir os prejuízos das sociedades deficitárias do grupo aos lucros das restantes, sem quaisquer constrangimentos, facilmente o regime poderia ser utilizado com finalidades exclusivamente fiscais. Note-se, que, da análise dos trabalhos preparatórios do proposta de lei nº 78/VI- alterações à Lei nº 30-C/92, de 28 de Dezembro, que originou a Lei nº 71/93, atendendo ao registo da discussão e votação na especialidade, pode ler-se, com pertinência para a compreensão das alterações introduzidas, que “Uma boa parte destas medidas de carácter fiscal aparecem sob o signo da necessidade de moralização do sistema (...). Isto é, o Governo entende agora que as medidas tomadas nos anos idos de 1989 e 1990, com objectivos de política económica muito nítidos e que se destinavam a facilitar a reestruturação do tecido empresarial português e a dinamizar o mercado de capitais, têm consequências muito preveras...”<sup>(15)</sup> (cfr. Reunião Plenária de 29 de Outubro de 1993, *Diário da Assembleia da República*, I Série, nº 6, 30 de Outubro de 1993, p. 149).

Considerando o exposto, não podemos acompanhar a sentença recorrida quando conclui que a majoração prevista no nº 10 do art. 59º do CIRC só encontraria justificação nos casos em que existisse um incumprimento superveniente das condições que justificaram a autorização da tributação ao abrigo do RTLC e já não quando, como no caso dos autos, operasse uma mera alteração da composição do perímetro do grupo.

Em primeiro lugar, não há nenhum elemento de interpretação, em especial o racional, que aponte para a restrição da aplicação da majoração prevista no nº 10 do art. 59º do CIRC aos casos de caducidade por incumprimento superveniente das condições legais fixadas na autorização.

Pelo contrário, a interpretação sufragada na sentença “a quo” não tem na letra do preceito o mínimo apoio, sendo que, tendo por referência o art. 9º, nºs 1 e 2, do Código Civil, aplicável por remissão do art. 11º da LGT, a letra da lei é, naturalmente, o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, como assinala BAPTISTA MACHADO<sup>(16)</sup>, uma função negativa: eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou consonância nas palavras da lei. No mesmo sentido, segundo OLIVEIRA ASCENSÃO<sup>(17)</sup>, “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.

Por outro lado, não há fundamento para a interpretação restritiva porque o “sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal ...”<sup>(18)</sup>, como é o caso, devendo além do mais presumir-se que “o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (nº 3 do art. 9º do Código Civil).

O resultado a que chegou a sentença recorrida só foi possível através da denominada interpretação revogatória ou ab-rogante, que se justifica, quando seja necessário sacrificar parte ou a totalidade duma fórmula legislativa em obediência ao pensamento do legislador e que se justifica quando a fórmula legislativa é tão mal inspirada que nem sequer consegue aludir com clareza mínima às hipóteses que pretende abranger e, tomada à letra, abrange outras que decididamente não estão no espírito do legislador. Trata-se, porém, de uma modalidade de interpretação rara e que apenas tem lugar quando entre duas disposições legais exista uma contradição insanável<sup>(19)</sup>, o que não é o caso.

Assiste, pois, também aqui razão à recorrente, sendo de improceder a fundamentação em que se baseou a sentença recorrida.

### III- Decisão

Face ao exposto, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, dar provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, na parte impugnada, julgando totalmente improcedente a impugnação.

Custas do recurso e em 1ª instância pela Recorrida

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Valente Torrão* — *Francisco Rothes*. (Vencido. Salvo o devido respeito, entendo que a questão em causa não se prende com o carácter sancionatório ou não da caducidade da autorização para a tributação pelo lucro consolidado, mas com a natureza sancionatória da aplicação do factor 1,5 previsto no n.º 10 do art.º 59º CIRC na redacção aplicável, que, a meu ver, não logra justificação nas situações do n.º 11 do mesmo preceito. Se mais não fosse, a aplicação nestas situações daquele factor sempre seria violadora dos princípios da proporcionalidade e da tributação pelo lucro real.)

<sup>(1)</sup> (Cfr. GONÇALO AVELÃS NUNES, *Tributação dos Grupos de Sociedades pelos Lucros Consolidados em Sede de IRC*, Almedina, Coimbra, 2001, p. 174.)

<sup>(2)</sup> (Cfr., entre outros, FRANCISCO V. CABALLERO, *Las Cláusulas accesorias del acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 87 ss.)

<sup>(3)</sup> (Cfr. MARIA FERNANDA MAÇÃS, “A Caducidade no Direito Administrativo: Breves Considerações”, *Separata de Estudos de Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra Editora, 2005, pp. 161 ss. e bibliografia aí citada. Por sua vez, MARCELO MADUREIRA PRATES fala em medidas administrativas extintivas, entre as quais subsume a declaração de caducidade, cfr. *Sanção Administrativa Geral, Autonomia e Autonomia*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 175 ss. e nota (396) da p. 176.)

<sup>(4)</sup> Cfr., entre outros, EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA/TOMÁS-RAMÓN FERNANDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, 7ª ed., Civitas, Madrid, 2000, vol. II., p. 161 e PASQUALE CERBO, *Le Sanzioni Amministrative*, Giuffrè Editore, Milão, 1999, pp. 2 ss.

<sup>(5)</sup> Ver, por todos, FRANCK MODERNE, *Sanctions Administratives et Justice Constitutionnelle*, *Economica*, Paris, 1993, p. 77 e MARCELO MADUREIRA PRATES, *ob. cit.*, pp. 56-57.

<sup>(6)</sup> Cfr. MARIA FERNANDA MAÇÃS, *ob. cit.*, p. 137.

<sup>(7)</sup> (*Ob. cit.*, p. 55.)

<sup>(8)</sup> (Neste sentido, pode ler-se no preâmbulo do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, que um dos vectores da reforma do IRC assentou na “necessidade de pela via da tributação não se criarem dificuldades à inserção de um pequena economia aberta, como a portuguesa, no quadro de um mercado caracterizado por elevados níveis de concorrência, o que levou à consideração, em especial, dos sistemas de tributação vigentes nos países da CEE.”)

<sup>(9)</sup> (Cfr. MARIA DOS PRAZERES LOUSA, “O Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 355, 1989, p. 59.)

<sup>(10)</sup> (*Ob. cit.*, p. 60.)

<sup>(11)</sup> (Cfr. GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, p. 58.)

<sup>(12)</sup> (Aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro.)

<sup>(13)</sup> (Cfr. MARIA DOS PRAZERES LOUSA, *ob. cit.*, pp. 63-64.)

<sup>(14)</sup> (Somente num sentido amplo ou não técnico se poderia falar em sanção, ou melhor dito, em caducidade—sanção. Para maiores desenvolvimentos, cfr. MARIA FERNANDA MAÇÃS, *ob. cit.*, pp. 130 e ss., e Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria—Geral da República nº 40/1994-Complementar.)

<sup>(15)</sup> (Cfr. Reunião Plenária de 29 de Outubro de 1993, *Diário da Assembleia da República*, I Série, nº 6, 30 de Outubro de 1993, p. 149.)

<sup>(16)</sup> (Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 2ª reimpressão, Coimbra, 1989, pp. 187 ss.)

<sup>(17)</sup> (*O Direito, Introdução e Teoria Geral*, Lisboa, 1978, p. 350.)

<sup>(18)</sup> (Cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, 4ª ed., vol. I, pp. 58/59.)

<sup>(19)</sup> (Cfr., entre outros, BAPTISTA MACHADO, *ob. cit.*, p. 186.)

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Acto conseqüente de acto anulado. Nulidade da sentença.*

### Sumário:

- I — *Diz-se conseqüente o acto administrativo cuja prática e conteúdo dependem da existência de um acto anterior que lhe serve de causa, base ou pressuposto e que, assim, é dele raiz e fundamento.*
- II — *Por força do art. 133º, nº2, alínea i), do Código do Procedimento Administrativo o acto conseqüente será nulo se for anulado o acto que lhe serve de pressuposto.*
- III — *Tendo ficado demonstrado que o acto de compensação só existiu e foi praticado com aquele conteúdo porque antes existiu o acto de indeferimento da prestação de garantia, entretanto anulado com sentença transitada em julgado, impõe-se declarar a nulidade do acto de compensação por ser um acto conseqüente daquele.*

Processo n.º 37/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Spred SGPS, S.A.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I – RELATÓRIO

1. SPRED SGPS, S.A., deduziu reclamação visando o acto de compensação de dívidas fiscais do processo de execução fiscal n.º 180520110101239, praticado pela Direcção-Geral dos Impostos - Direcção de Serviços de Reembolso, relativo ao reembolso de IRC do ano de 2010.

2. Por sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, foi julgada procedente a reclamação, e, em consequência, anulada a compensação e ordenado o reembolso à reclamante da quantia objecto da mesma.

**3. A FAZENDA PÚBLICA**, não se conformando, recorre desta sentença, deduzindo alegações, com as seguintes conclusões:

“A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação interposta nos termos do art.º 276º do CPPT, do acto de compensação de créditos nº201100005805518, praticado pela Direcção Geral dos Impostos — Direcção de Serviços de Reembolsos, que incidiu sobre o reembolso de IRC do ano de 2010, utilizando o crédito de imposto cifrado em €178.523,17 para pagamento do débito de €266.471,12, que se encontrava em cobrança no processo de execução fiscal n.º 1805201101010239.

B. Nos autos em referência, a douta sentença concedeu provimento à reclamação apresentada 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.

C. Entende a Fazenda Pública não ser de proceder a pretensão formulada na presente reclamação, porquanto a AT se encontrava legitimada, face à previsão legal do artº 89º do CPPT, para efectuar a compensação controvertida, a qual não padece de qualquer vício.

D. A compensação é um modo de extinção de obrigações com base na circunstância de duas pessoas ou entidades serem simultânea e reciprocamente credor e devedor.

E. Como forma de extinção da prestação tributária, o art. 40.º da LGT, no seu n.º 2, prevê expressamente a compensação de créditos tributários.

F. 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.

G. Sobre a Reclamante impendia uma dívida fiscal, certa, líquida, exigível, reconhecida em título executivo idóneo para a sua cobrança, encontrando-se, por esse facto, reunidos os requisitos para que se efectivasse a compensação, bastando, para tanto, uma mera declaração da Administração Tributária — notificação — para os créditos dos contribuintes se tornassem compensáveis.

H. Aliás, no caso sub judice é necessário reforçar a afirmação de que em nenhum momento a dívida exequenda se mostrou garantida nos termos do artigo 169.º do CPPT.

I. A compensação foi, portanto, levada a cabo, justamente porque a garantia apresentada não foi aceite.

J. Assim, em 21/07/2011, na data do despacho em que foi indeferida a prestação de garantia por inidoneidade, estavam preenchidos os pressupostos enunciados no artigo 89º, n.º1, do CPPT para a Administração Fiscal levar a cabo a compensação.

K. Acresce que, a Administração Fiscal está vinculada a aplicar os créditos do contribuinte na compensação das suas dívidas, como resulta da obrigação imposta por esse mesmo n.º 1 do artigo 89º.

L. Ademais, o respeito pelos princípios da igualdade e da proibição do arbítrio impõem à Administração Tributária a proibição de concessão de moratórias, bem como a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei (cfr. artigos 36.º n.º 3 da LGT e 85.º do CPPT), por força do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no artigo 30.º da LGT.

*M. No caso vertente, cumpre salientar que está em causa a segurança do pagamento de dívida tributária vencida de montante avultado, legitimadora da actuação do órgão da execução fiscal, que assume as soluções adequadas à salvaguarda dos interesses do Estado no recebimento das quantias que lhe são devidas,*

N. Deste modo, do disposto no artigo 199º, n.º2, do CPPT, decorre que a Administração Tributária, expondo a inidoneidade da garantia concretamente apreciada, poderá recusá-la, uma vez que o critério pelo qual se há-de aferir da idoneidade, diante dos preceitos legais aplicáveis, é o de que, para funcionar como garantia, a lei sugere que o meio concretamente oferecido terá de incidir sobre bens ou valores suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e respectivo acrescido.

O. Isto implica sempre um acto de análise e de apreciação da garantia concretamente oferecida ou dos bens sobre que esta incida, sempre numa perspectiva de adequação ao montante do crédito do exequente e à sua realização (cfr., por igualdade de razões, o art. 219º, nº1, do CPPT).

P. Acresce ainda que, pela fiança, o credor passa a ter como garantia de cumprimento da obrigação dois patrimónios, o do devedor que responde por uma dívida própria e o do fiador que responde por uma dívida alheia (cfr. artigo 627.º do Código Civil), pelo que a admissibilidade da fiança implica uma análise e apreciação da situação patrimonial do fiador, encargo que representa um esforço administrativo para o órgão da execução fiscal.

Q. Análise e apreciação da situação patrimonial do fiador mais ou menos morosa, em função da maior ou menor simplicidade do conjunto de direitos e obrigações que gravitam em redor do fiador.

R. Ora, atendendo a que o fiador apresentado pela reclamante nos presentes autos é a sociedade Sonae Capital SGPS, S.A., em virtude da multiplicidade de direitos e obrigações que gravitam em torno desta, é notória a dificuldade e a inerente necessidade temporal para a apreciação sobre a idoneidade da garantia prestada.

S. E, porque o fiador se apresenta como um verdadeiro devedor do credor, de acordo com o art. 627º, nº1, do Código Civil, obrigando-se a pagar a dívida de terceiro e respondendo pessoalmente, com o seu património,

T. Certo é que em nenhum momento anterior ao despacho reclamado o património do proposto fiador foi determinado rigorosamente pela garante ou pela afiançada reclamante, sem prejuízo do consabido risco financeiro normalmente atribuído à determinação do valor de participações sociais, sejam elas cotadas em bolsa ou não, e da transmissibilidade inerente à actividade da sociedade que as detém, que em abstracto poria sempre em causa a sua idoneidade.

U. A esta observação não se opõe a notoriedade da fiadora ou do grupo económico em que se insere invocada na argumentação na sentença recorrida, pois que tal notoriedade, não demonstrada e comprovada para efeitos da conclusão ali formulada, notoriedade que, por si mesma, nada adianta sobre a real situação patrimonial desta.

V. E foi por causa da falta de informação da capacidade de execução do fiador em caso de incumprimento do devedor, do valor monetário subjacente que seria realizável, que a fiança, tal como foi proposta na execução em presença, foi recusada por inidónea.

W. E não obstante a Reclamante ter dado ênfase ao facto da compensação ter sido efectuada antes da decisão que indeferiu o pedido de prestação de garantia, a douta sentença recorrida considerou, e bem, como assente o facto do despacho que indeferiu o pedido de prestação de garantia datar de 21/07/2011, contemporâneo portanto ao acto da compensação.

X. Não faz, por conseguinte, sentido, o apelo a que se esperasse pela decisão relativa à garantia para se tornar efectiva a compensação, porque tal lapso de tempo não existiu.

Y. Por outro lado, ao chamar a atenção para o disposto no artigo 165º, n.º 6, a Reclamante esqueceu que foi efectivamente notificada, no dia 03/02/2011, para prestar garantia nos termos deste preceito

Z. O Tribunal a quo alicerçou as suas convicções na violação do princípio da confiança porquanto impedia sobre a Administração Tributária a obrigação não só de notificar a reclamante do indeferimento da garantia prestada por falta de idoneidade, mas também de notificar novamente a reclamante concedendo novo prazo para apresentar nova garantia.

AA. Afigura-se-nos pois, que a questão decidenda nos presentes autos, é da existência ou não de obrigação legal por parte da Administração Tributária, de após ter indeferido a garantia prestada por falta de idoneidade, efectuar nova notificação concedendo novo prazo para a reclamante apresentar nova garantia.

BB. A obrigação de notificar o contribuinte para prestar garantia, que vemos no n.º 6 do artigo 169.º foi efectuada ab initio, não se vislumbrando na lei processual nenhum normativo legal onde conste que após o indeferimento da garantia prestada, existe a obrigatoriedade por parte da Administração Fiscal de enviar uma nova notificação à Reclamante com o mesmo teor da primeira.

CC. *Sendo certo que se a tal fosse legalmente obrigada, estaria a Administração Tributária manietada de cumprir os seus deveres legais de exequente, na medida em que sendo sucessivamente apresentadas pelo executado garantias inidóneas, estaria a AT obrigada a conceder sucessivas moratórias sem fim legal à vista a tal procedimento.*

DD. Ora com o devido respeito, não é o que resulta do quadro legal processual aplicável ao caso concreto, a garantia apresentada pela Reclamante não sendo idónea, não estamos pois perante um facto imputável a Administração Fiscal, que a onere com o dever de convidar o sujeito passivo a vir novamente ao processo apresentar outra garantia.

EE. Assim, com o devido respeito, não podemos concordar com o doutamente decidido.

FF. Igualmente, salvo melhor opinião, considera a Fazenda Pública que não se verificou nenhuma violação do princípio da confiança, em virtude de que nenhuma situação de confiança se encontrava já consolidada para que a reclamante se pudesse dela louvar, traduzida, nomeadamente, em actos por parte do órgão da execução fiscal que gerassem na executada/reclamante a convicção da subsequente aceitação da garantia oferecida, conforme o critério estabelecido no art. 6º-A do Código de Procedimento Administrativo,

GG. A aceitação de uma garantia nos termos e para os efeitos do art. 199º do CPPT, implica, obviamente como já referido, um trabalho de análise adequado e proporcional ao montante da dívida a garantir, em vista a confirmar a idoneidade da garantia oferecida, que a priori não permite qualquer expectativa de que a sua aceitação seja previsível.

HH. Foi na concretização do princípio da confiança da reclamante por parte da Administração Tributária que a Meritíssima Juiz de Direito entendeu que existiu violação do princípio da boa fé, o qual acarretou, no seu entender, a ilegalidade do acto de compensação reclamado.

II. Ora, não foi o que aconteceu no caso sub judice, ou seja, não existiu qualquer violação do princípio da confiança da reclamante na actuação da Administração Tributária.

JJ. O princípio da confiança implica 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.

KK. Verifica-se que nos presentes autos não se verificaram todos os pressupostos necessários “à tutela da confiança”.

LL. A administração tributária não violou a confiança da reclamante na sua actuação. Pois sabendo aquela que a garantia prestada seria forçosamente objecto de uma análise, que pela sua complexidade nunca seria “de um dia para o outro”, saberia ou deveria saber que a qualquer momento, poderia esta vir a ser indeferida e como consequência que deriva directamente da lei, ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja a compensação efectuada.

MM. 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, o que não aconteceu nos presentes autos.

NN. Sendo certo que a reclamante não pode apenas invocar o princípio da confiança alicerçando apenas, na sua mera convicção psicológica, antes se impondo a enunciação de sinais exteriores produzidos pela Administração, que não existiram, suficientemente concludentes para um destinatário normal e onde fosse razoável ancorar a invocada confiança.

OO. Verifica-se pois que 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 por si prestada poderia vir a ser indeferida por falta de idoneidade.

PP. Deve considerar-se que a Administração Tributária, na prática do acto de compensação reclamado cumpriu o legalmente preceituado, não padecendo de ilegalidade por violação do princípio da boa fé, na sua vertente da tutela da confiança.

QQ. Neste segmento decisório, 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”

Em conclusão, solicita a recorrente a revogação da sentença recorrida, com as demais consequências

3- A RECORRIDA SPRED SGPS, SA., veio apresentar as suas contra-alegações concluindo:

“i. Vem o presente recurso interposto da sentença, com data de prolação de 24.11.2011, que julgou totalmente procedente a reclamação judicial apresentada contra o acto de compensação de créditos n.º 201100005805518, que incidiu sobre o reembolso de IRC do exercício de 2010, na sequência de despacho do órgão de execução fiscal a indeferir a prestação de garantia através de fiança.

ii. Esse despacho do órgão de execução fiscal foi oportunamente sujeito a reclamação judicial, onde, sob o n.º 2572/11.EBEPRT, foi recentemente proferido acórdão pelo Tribunal Central Administrativo, julgando-o ilegal (cfr. doc. n.º 1).

iii. Foi esse despacho que indeferiu a prestação de garantia que, supostamente, legitimou a compensação em causa, pelo que, anulado tal despacho por sentença judicial transitada em julgado, o acto de compensação em causa é um acto nulo, porque consequente de um acto anulado (art. 133.º n.º 2 i) do CPTA) - o que é mais do que suficiente para fazer naufragar o presente recurso.

*iv. Com assento na matéria de facto provada, entendeu o Tribunal a quo, em suma, que «(...) a garantia apresentada só veio a ser rejeitada por despacho de 21/07/2011, notificada à reclamante em 26/07/2011, ou seja, quando já tinha sido operada a compensação, que se concretizou em 21/07/2011.», e que, portanto «(...) não foi dada à aqui, reclamante, a oportunidade de substituir a garantia rejeitada por outra que a Administração Tributária considerasse idónea.»*

v. Como bem nota o Tribunal a quo, entre o momento em que a fiança foi prestada e o momento em que foi rejeitada decorreram cinco meses sem que a AF nada tivesse dito, pretendendo agora a Recorrente justificar que, durante esse lapso temporal, a AF se dedicou a escutinar a capacidade financeira e económica da fiadora.

vi. Ao contrário do pretendido pela Recorrente, e como resulta do acórdão do TCAN, proferido no processo n.º 2572/11.EBEPRT, a capacidade da fiadora para garantir o pagamento da dívida exequenda nunca foi colocada em causa no despacho que indeferiu a prestação de garantia através de fiança.

vii. Ao contrário do pretendido pela Recorrente, o Tribunal a quo faz notar que a compensação precedeu a notificação do despacho de indeferimento da garantia à Reclamante, sendo que os 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 (art. 36. n.2 1 do CPPT).



viii. Como resulta da sentença sob recurso - quer na matéria dada como provada, quer na decisão — a compensação foi efectuada em 21.07.2011 e o despacho de indeferimento garantia, apesar de ter sido proferido na mesma data, apenas produziu efeitos posteriormente, em 26.07.2011 - e daí ter entendido o Tribunal a quo que «(...) até ao dia 26/07/2011 nada fazia prever que a garantia, na modalidade de Fiança, fosse rejeitada, ou que não tivesse produzido os seus efeitos se suspender a execução.» (destaque nosso).

ix. Não se vislumbra em que medida a decisão poderia ser diferente mesmo considerando que a compensação e a decisão de indeferimento da fiança são contemporâneas — uma vez que apenas é relevante que a AF veio a indeferir a prestação de garantia depois de decorridos cinco meses após a sua prestação, o que sucedeu, precisamente, por ocasião do acto de compensação que a prestação da garantia pretendia, precisamente, acautelar.

x. Neste aspecto, decidiu o Tribunal a quo que «(...) a reclamante tinha expectativas que não se mostram salvaguardadas, ou seja, a compensação operada constitui um acto surpresa, por ser contemporâneo da rejeição da garantia apresentada, sem que à reclamante tivesse sido dada a oportunidade de substituir a garantia rejeitada por uma garantia que a AT considerasse idónea.» (destaque nosso).

xi. Assim, tendo a AF indeferido a garantia num momento em que nada o fazia prever, e tendo, simultaneamente, encetado o pagamento coercivo, por compensação, no processo de execução fiscal, sem, previamente, ter dado oportunidade à Reclamante para substituir a garantia prestada, violou, de forma crassa, a confiança depositada pelo Contribuinte e, em consequência, violou o princípio da boa-fé que deve nortear a actividade administrativa (arts. 55.º da LGT, 6.º -A do CPA e 2.º CRP).

xii. Sabido que o recurso para este Tribunal tem lugar quando se conheça da matéria de facto e da matéria de direito, a Recorrente limita-se a concluir que existe erro de julgamento - o que faz sem identificar os concretos pontos da matéria de facto dada como provada que, em seu entender, não deveria ter sido dados como provados, ou a indicar os elementos constantes dos autos que impunham uma diferente decisão sobre a matéria de facto.”

4- O Ministério Público, junto deste STA, emitiu douto Parecer, onde conclui “que não podia ter sido efectuada a dita compensação, pelo que é de manter o decidido que anulou a mesma e determinou o respectivo reembolso.”

5. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, vêm os autos à conferência.

## II – FUNDAMENTOS

### 1. De Facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

“a) Em 19/01/2011, foi instaurado contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 1805201101010239, por dívidas relativas a IRC do ano de 2007, no montante de €288.553,29 (cf. informação de fls. 34 dos autos).

b) A reclamante, no âmbito daquele processo executivo, solicitou o cálculo da garantia a prestar, tendo sido notificada em 03/02/2011, do valor da garantia a prestar, bem como para no prazo de 15 dias a apresentar (cf. doc. de fls. 34 dos autos).

c) Em 15/02/2011, a reclamante com vista à suspensão do processo executivo apresentou Fiança emitida pela “Sonae Capital SGPS, SA”, na qual aquela sociedade se constituía fiadora da, ora, reclamante, até ao montante de €340.003,41, para efeitos de suspensão do processo executivo identificado na alínea a), renunciando ao benefício da excussão prévia (cf. doc. de fls. 27, 28 e 34 dos autos).

d) Em 23/02/2011 a reclamante deduziu impugnação judicial visando as demonstrações das liquidações de IRC dos anos de 2006, 2007 2008 (cf. doc. de fls. 30 dos autos).

e) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Maia, de 21/07/2011, comunicado á ora, reclamante, pelo ofício n.º 10.458, de 21/07/2011, recebido a 26/07/2011, não foi aceite a garantia oferecida (Fiança) para efeitos da suspensão do processo executivo n.º 1805201101010239 (cf. doc. de fls. 33 a 37 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

f) Em 21/07/2011, nos termos do art. 89º do CPPT, a AT procedeu á compensação de créditos, emitindo para o efeito a compensação n.º 201100005805518, no montante de €178.523,17, proveniente de crédito/reembolso de IRC do ano de 2010 (cf. fls. 23 a 25 dos autos).

g) A reclamante apresentou reclamação do acto do Chefe do Serviço de Finanças da Maia, que lhe indeferiu a prestação de garantia através de fiança, tendo a competente reclamação corrido termos neste Tribunal sob o n.º 2572/11.5BEPRT, a qual veio a merecer provimento por sentença de 24/10/2011, ainda não transitada em julgado (cf. doc. de fls. 68 a 89 dos autos, que aqui se dá por reproduzida).

h) A presente reclamação foi intentada em 16/08/2011 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).”

### 2. De Direito

2.1. Da delimitação do objecto de recurso: das questões a apreciar e decidir

2.1.1. da Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pela Mmª. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a reclamação deduzida pela recorrida contra o acto de compensação de dívidas fiscais do processo de execução n.º 1805201101010239, praticado pelo Director-Geral dos impostos, relativo ao reembolso de IRC do exercício de 2010.

Para tanto, ponderou a Mm<sup>a</sup>. Juíza, entre o mais, que;

“Desde o momento em que a garantia (Fiança) foi apresentada (15/02/2011) até ao momento em que foi rejeitada (21/07/2011) decorreram 5 meses sem que a AT nada tivesse dito, criando na reclamante a expectativa da aceitação da garantia apresentada, até porque, anteriormente, a Fiança já tinha sido aceite pelo SF da Maia como garantia idónea” (...);

“(...) a reclamante tinha expectativas que não se mostram salvaguardadas, ou seja, a compensação operada constitui um acto surpresa, por ser contemporâneo da rejeição da garantia apresentada, sem que à reclamante tivesse sido dada a oportunidade de substituir a garantia rejeitada por uma garantia que a AT considerasse idónea (...);”

“(...) impunha-se à Administração Tributária, em ordem ao cumprimento do princípio da boa fé, que notificasse a reclamante, para, querendo, prestar outra 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”.

Mais adiante pode, ainda, ler-se que “O princípio da confiança implica 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. E é precisamente este o caso dos autos, ou seja, a AT sem nada dizer à reclamante, volvidos 5 meses da apresentação da Fiança, rejeita-a e procede simultaneamente à compensação da dívida, sem antes facultar-lhe a possibilidade de substituir a garantia recusada por outra que pudesse ser aceite”.

Nesta sequência, conclui-se, na sentença “a quo”, “que o acto de compensação da dívida exequenda operada pela AT, ao abrigo do disposto no art. 89º do CPPT, na pendência da impugnação, após a garantia prestada ter sido rejeitada, volvidos 5 meses da sua apresentação, (mas sem que, dadas as circunstâncias concretas, tivesse anteriormente sido ordenada a notificação da reclamante para, querendo, prestar nova garantia em substituição da rejeitada), padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé.”

Inconformada com a sentença “a quo” veio a Fazenda Pública, em extensas alegações, invocar factibilidade que não encontra suporte na matéria de facto dada como provada, uma vez que diz respeito às dificuldades de apreciação da idoneidade da garantia prestada pela recorrida e que constitui objecto de outro processo, entretanto decidido com trânsito em julgado.

É o que se passa, designadamente, com o vazado na conclusão R, quando refere que “(...) em virtude da multiplicidade de direitos e obrigações que gravitam em torno da (...)” Fiadora Sonae Capital SGPS, S.A., “é notória a dificuldade e a inerente necessidade temporal para a apreciação sobre a idoneidade da garantia prestada”; na conclusão T, quando refere que “em nenhum momento anterior (...) o património do proposto fiador foi determinado rigorosamente pela garante ou pela afiançada reclamante...”; e, finalmente, quando na conclusão V refere que “foi por causa da falta de informação da capacidade de execução do fiador em caso de incumprimento do devedor, do valor monetário subjacente que seria realizável”, que a fiança foi recusada por inidónea.

Note-se, porém, que a Fazenda Pública, tal como resulta, em especial, da conclusão AA e seguintes acabou por não extrair consequências jurídicas destes factos, tendo acabado por centrar a questão objecto de recurso na dilucidação do problema posto nas conclusões Z e AA.

Na primeira, a Fazenda Pública, alega que “O Tribunal *a quo* alicerçou as suas convicções na violação do princípio da confiança porquanto impendia sobre a Administração Tributária a obrigação não só de notificar a reclamante do indeferimento da garantia prestada por falta de idoneidade, mas também de notificar novamente a reclamante concedendo novo prazo para apresentar nova garantia”. Pelo que, na sua óptica, “a *questão decidenda* nos presentes autos, é da existência ou não de obrigação legal por parte da Administração Tributária, de após ter indeferido a garantia prestada por falta de idoneidade, efectuar nova notificação concedendo novo prazo para a reclamante apresentar nova garantia” (conclusão AA).

Tendo em conta o exposto, verifica-se que a factualidade invocada se apresenta, em abstracto, indiferente para o julgamento da causa e não interfere com a interpretação e aplicação das normas jurídicas convocadas para a sua resolução.

Assim recortado o objecto de recurso, há-de concluir-se que o mesmo versa sobre matéria exclusivamente de direito, sendo por isso competente para o seu conhecimento este Supremo Tribunal (<sup>1</sup>).

Nesta sequência, em face das conclusões, que delimitam o âmbito do recurso, a questão a decidir reconduzir-se-ia ao problema de saber se estava a recorrerente obrigada a notificar a recorrida do indeferimento da garantia prestada por falta de idoneidade concedendo-lhe novo prazo para apresentar nova garantia antes de proceder à compensação, sob pena de ilegalidade por violação dos princípios da boa-fé e da protecção da confiança.

Entretanto, a recorrida, nas contra-alegações, veio alegar que o despacho do órgão de execução fiscal que indeferiu a prestação de garantia foi oportunamente sujeito a reclamação judicial, tendo sido julgado ilegal por Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (nº 2572/11.EBEPRT- pontos i e ii das contra-alegações e fls. 156 a 163 dos autos).

E tendo sido “esse despacho que indeferiu a prestação de garantia que, supostamente, legitimou a compensação em causa (...), anulado tal despacho por sentença judicial transitada em julgado, o acto de compensação em causa é um acto nulo, porque consequente de um acto anulado [art. 133º, n.º 2, alínea i), do CPA]- ponto iii das conclusões.

Impõe-se, desta forma, a apreciação preliminar desta questão prévia consistente em saber se o acto objecto do presente recurso tem a natureza de acto consequente do acto que indeferiu à ora recorrente o pedido de prestação de garantia através de fiança.

## **2.2. Da questão prévia da nulidade do acto de compensação por se tratar de acto consequente de acto anulado**

A anulação de um acto administrativo importa como efeito necessário a reposição da situação jurídica e de facto ao seu estado anterior ao momento da sua prática, o que significa que devam ser retirados da ordem jurídica todos os actos que se constituíram por causa do acto entretanto anulado.

Foi desta forma no âmbito da execução da sentença anulatórias que a doutrina e a jurisprudência construíram a noção de acto consequente como o acto administrativo praticado, “ou dotado de certo conteúdo, por se suporem válidos actos anteriores que lhes servem de causa, base ou pressuposto” (2). Também na jurisprudência deste Supremo Tribunal, diz-se consequente o acto administrativo cuja prática e conteúdo dependem da existência de um acto anterior que lhe serve de causa, base ou pressuposto e que, assim, é dele raiz e fundamento” (3).

Temos, assim, um acto administrativo que é produzido e dotado de certo conteúdo por se supor válido um determinado acto administrativo anterior, que lhe serve de causa ou de pressuposto. Por outro lado, sendo esse acto que serve de raiz e fundamento anulado implica a nulidade automática dos actos consequentes, uma vez que o efeito retroactivo da anulação retira da ordem jurídica o pressuposto ou a base do acto consequente.

O que quer dizer que o acto consequente não pode ser identificado com qualquer acto cronologicamente posterior a outro acto administrativo que com ele tinha uma qualquer conexão, exigindo-se que se trate de um acto “cuja prática ou sentido foram determinados pelo acto agora anulado ou revogado, e cuja manutenção é incompatível com a execução da decisão anulatória ou revogatória. Só quando se verificar esta incompatibilidade com a execução de sentença anulatória é que os actos consequentes se podem considerar nulos, directa e automaticamente: caso contrário, nem anuláveis são” (4).

Esta solução construída pela doutrina e jurisprudência veio a ser acolhida com mais propriedade no art. 133º, n.º 2, alínea i), do CPA onde se refere que são nulos “os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente”.

Do preceito decorre que o legislador optou pela não consagração automática da nulidade de todos os actos consequentes tendo sido sensível à necessidade de acautelar os eventuais interesses de terceiros que tenham interesse legítimo na sua manutenção.

Aplicando o exposto ao caso em análise, vejamos, então, se o acto objecto do presente recurso integra o conceito de acto consequente.

No caso em apreço, resulta da matéria dada como provada, que a recorrida, com vista a suspender o processo de execução fiscal, que lhe foi movido por dívidas relativas ao IRC do ano de 2007, apresentou fiança emitida pela “Sonae Capital SGPS, SA” [cfr. as alíneas a) a c) da matéria dada como provada].

Sobre a idoneidade da garantia prestada, prescreve o art. 199º que “o executado oferecerá garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente” (5).

Ora, tendo a impugnante prestado garantia na modalidade e no prazo legal que lhe foi concedido e que era susceptível de assegurar os créditos do exequente, nos termos do n.º 1 do art. 199º do CPPT, quando, em 23/2/2011, deduziu impugnação judicial, a execução era de se considerar suspensa (6), segundo o disposto no art. 169º, n.º 1, do CPPT. E, a ser assim, afigura-se que não poderia ocorrer a compensação, de acordo com o estatuído na última parte da alínea b) do n.º 1 do art. 89º do CPPT.

Acontece que a Administração Tributária, no dia 21/7/2011, emitiu despacho a comunicar à ora recorrida que fora indeferida a garantia oferecida (Fiança) para efeitos da suspensão do processo executivo e, no mesmo dia, procedeu à compensação de créditos provenientes de reembolso de IRC, nos termos do estatuído no n.º 1 alínea b) do art. 89º do CPPT, com fundamento de que a garantia tinha cessado [cfr. as alíneas e) e f) da matéria dada como provada].

Ainda que se admitisse que a execução fiscal se encontrava suspensa, a verdade é que a partir do momento em que Administração Fiscal indeferiu a prestação de garantia, essa suspensão sempre teria de se dar sem efeito. E, a ser assim, a Administração Fiscal, mesmo sabendo que a recorrida ainda não tinha sido sequer notificada do acto de indeferimento da prestação de garantia, sentiu-se legitimada a proceder à compensação.

No sentido apontado alega a recorrente que “A compensação foi, portanto, levada a cabo, justamente porque a garantia apresentada não foi aceite” (Alínea I. das conclusões). E, na conclusão J),

diz-se claramente que “assim, em 21/07/2011, na data do despacho em que foi indeferida a prestação de garantia por inidoneidade, estavam preenchidos os pressupostos enunciados no artigo 89º, nº1, do CPPT para a Administração Fiscal levar a cabo a compensação”.

A fundamentar a compensação, alega ainda a recorrente, no ponto H das conclusões, que, no caso sub judice, “em nenhum momento a dívida exequenda se mostrou garantida nos termos do artigo 169º do CPPT”, tendo a compensação sido levada a cabo precisamente porque a garantia apresentada não foi aceite (conclusão H).

Em suma, é patente que a compensação só se verificou porque a Administração Fiscal indeferiu a prestação de garantia.

Por conseguinte, não existe dúvida que o acto de compensação, objecto do presente recurso, é um acto consequente do indeferimento da prestação de garantia. Com efeito, fica demonstrado que ele só existiu ou só foi praticado com aquele conteúdo porque antes existiu o acto de indeferimento da prestação de garantia, ou seja, o acto entretanto anulado pelo TCA Norte.

Não havendo contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente, impõe-se, por isso, declarar a nulidade do acto de compensação em virtude do mesmo se assumir como acto consequente do acto de indeferimento da prestação de garantia anulado por decisão jurisdicional entretanto transitada em julgado.

Termos em que procede a questão prévia suscitada pela recorrida, confirmando-se, ainda que com outros fundamentos, a sentença proferida pelo tribunal “a quo”.

A procedência desta questão prévia prejudica o conhecimento das demais questões suscitadas no recurso.

### III- Decisão

Termos em que, face ao exposto, os Juizes da Secção do Contencioso Tributário acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida, embora com outros fundamentos.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

(<sup>1</sup>) Neste sentido, cfr., entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29/9/2010, proc. n.º 266/2010.

(<sup>2</sup>) Cfr. FREITAS DO AMARAL, A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos, Edições Ática, Lisboa, 1967, pp. 112 a 116. Ver também MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA e Outros, Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, pp. 650/51.

(<sup>3</sup>) Cfr. o Acórdão do STA de 4/12/2002, proc. n.º 0654/2002. Sobre o conceito de acto consequente, cfr., ainda, entre outros, o Acórdão do STA de 27/5/2004, proc. n.º 043423; e o Acórdão de 23/10/2008, proc. n.º 0558/2008.

(<sup>4</sup>) Cfr. MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA e Outros, ob. cit., p. 650.

(<sup>5</sup>) Sobre o conceito de garantia idónea, cfr. o Acórdão do STA, de 15 de Fevereiro de 2012, proc. n.º 126/12-30 e jurisprudência aí citada.

(<sup>6</sup>) No Acórdão do STA de 15 de Fevereiro de 2012, proc. n.º 89/12, ficou consignado que inequivocamente, o n.º 1 do art. 89º do CPPT não permite a compensação nos casos em que, tendo sido deduzida impugnação judicial contra a liquidação da dívida exequenda, esta se mostre garantida nos termos daquele Código...”.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Fundamentação formal. Suspensão da execução ao abrigo do n.º 2 do artº 244º do CPPT. Erro de julgamento. Baixa dos autos ao tribunal recorrido.*

### Sumário:

- I — Tendo a executada requerido a suspensão da execução ao abrigo do disposto no artº 244º, n.º 2 do CPPT, e tendo o respectivo despacho do OEF reconhecido que a mesma não tinha legitimidade para o pedido, uma vez que a suspensão não era estabelecida em seu benefício, prosseguindo a execução, o despacho encontra-se formalmente fundamentado.*
- II — Perante esta posição do OEF, não era exigível que este fundamentasse as razões para a não suspensão da execução fiscal (inverificação dos requisitos legais).*

III — *Tendo a decisão recorrida interpretada o despacho reclamado como padecendo de falta de fundamentação, quando tal não ocorre, e não apreciando a verdadeira questão suscitada no processo, ocorre erro de julgamento.*

Processo n.º 88/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Maria Adozinda da Costa Santos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão da Mmª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a reclamação deduzida contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças do Porto por Maria Adosinda da Costa Santos, com os demais sinais dos autos, que suspendeu a venda de um imóvel penhorado nos autos de execução fiscal n.º 3182299801122584, por dívidas relativas a IMI, IVA e Coimas no valor global de 11.432,20 euros, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). Recorre-se da dita sentença na parte em que julgou procedente a reclamação, determinando a anulação do despacho reclamado e dando sem efeito a venda marcada, por considerar que *“não obstante ser da exclusiva competência do OEF a decisão de suspensão ou não da venda marcada, tal decisão só poderá ser tomada depois de esta entidade aferir do preenchimento ou não dos pressupostos enunciados pelo legislador no art.º 244º, n.º 2 do CPPT”* e que o mesmo estava obrigado *“a averiguar e a enunciar no despacho que recaiu sobre o requerimento apresentado pela executada, ora reclamante, pelo que não o tendo feito, não se mostra aquele despacho devidamente fundamentado, violando entre outros, os princípios da igualdade e da prossecução do interesse público”*.

B). Ressalvado o devido respeito, a Fazenda Pública não se conforma com a sentença exarada, porquanto:

- a decisão de não suspensão do processo executivo não está dependente da especial exigência de fundamentação pressuposta pelo Tribunal como pilar da sua argumentação,
- a sentença não se encontra fundamentada no que concerne à violação do princípio da igualdade e da prossecução do interesse público e,
- da decisão de anulação do despacho reclamado não decorre que a venda marcada no processo possa, sem mais, ser dada sem efeito, sob pena de o Tribunal se estar a substituir à competência atribuída ao OEF para suspender a execução dando sem efeito a venda.

C). Especificando o primeiro dos aspectos da nossa discordância, entende-se que apenas a decisão de suspensão do processo executivo, nos termos do disposto no art. 244º do CPPT, se encontra adstrita a especiais exigências de fundamentação, de forma a impor ao OEF a *“ponderação”* que a decisão de suspensão reclama, conforme Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, Áreas Editora, Lisboa, 2007, Volume II, nota 7, p. 515.

D). Sendo da exclusiva competência do OEF a decisão de suspensão da venda marcada, aquele não pode sem mais determinar a suspensão da execução, apenas pode suspender a execução depois de aferir do preenchimento dos pressupostos enunciados no n.º 2 do art.º 244º, ou seja, o valor manifestamente superior dos créditos reclamados pelos demais credores com garantia relativamente ao valor da dívida exequenda e acrescido e a existência de outros bens sobre os quais possa a execução prosseguir para satisfação dos créditos tributários.

E). Justifica-se esta exigência, na medida em que, findo o prazo do pagamento voluntário, o devedor acha-se em mora, ou seja, em situação de incumprimento, sendo que, esse incumprimento legitima a cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal e, assim, a partir do momento da constituição da mora, a AT não está apenas legitimada a proceder à cobrança coerciva, mas obrigada a fazê-lo, não tendo, nesta matéria, qualquer margem para critérios de oportunidade, sendo a sua actuação estritamente vinculada à lei.

F). A lei é clara nessa absoluta vinculação da AT, estabelecendo quer a indisponibilidade do crédito tributário, quer a proibição da moratória, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 30º da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual o crédito tributário é indisponível só podendo ser criadas condições para a sua redução ou extinção com respeito pelos princípios da igualdade e da legalidade tributária e n.º 3 do art.º 36º do citado diploma legal, segundo o qual a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.

G). Pelo que, no art.º 244º, n.º 2 do CPPT, se exige *“decisão fundamentada”* do órgão de execução, com o objectivo de impor a *“ponderação”* e a possibilidade de controlo da verificação dos pressupostos fixados pelo legislador, ante a faculdade conferida àquele de suspender a execução.

H). A dita decisão recorrida, do exarado no art.º 244º, n.º 2, extrai que o OEF apenas poderia decidir pela não suspensão da venda marcada depois de aferir do preenchimento pressupostos ali exarados, sendo ilegal por falta de fundamentação a decisão exarada por não ter efectuado essa aferição,

ou seja, conclui-se que os requisitos de fundamentação estipulados para a decisão de suspensão o são também para exarar decisão de indeferimento do pedido de suspensão com base no disposto naquele artigo, efectuado pela reclamante, o que não aceitamos na medida em que tal decisão de suspensão se encontra estipulada como uma faculdade e não como uma obrigação.

I. Com efeito, a utilização do termo “*pode*” e a concessão do “*poder de decisão*” ao OEF apontam no sentido de se estar em face de um poder discricionário atribuído não em razão da qualidade de entidade que dirige o PEF, mas em razão da “*qualidade de representante da exequente*”, que acumula aquelas funções, sendo, assim, um poder que o OEF como representante do titular dos créditos tributários “*exercerá conforme a perspectiva que tenha sobre a melhor forma de atingir o objecto que a execução fiscal visa que é o de assegurar a rápida cobrança dos mesmos créditos*”, neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, Áreas Editora, Lisboa, 2007, Volume II, nota 7, p.515, que com o devido respeito nos permitimos citar.

J). Segundo o mui douto Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (na mesma obra, último parágrafo da nota 6), será “*curial*” que o OEF decida a suspensão da venda dos bens sobre que incidem os créditos reclamados quando for de presumir que eles não poderão ser utilizados ou serão desnecessários para o pagamento dos créditos tributários, sendo que aquela expressão deve ser interpretada com o significado do que é adequado, conveniente ou sensato e não como constituindo uma obrigação ou imposição.

K). Esta perspectiva não nos parece autorizar a conclusão transposta para a sentença de que “*se não resultar do PEF que os créditos tributários terão prevalência sobre os créditos não tributários e for evidente que o valor destes excede manifestamente o valor daqueles, de tal forma que o produto da venda do bem seja insusceptível de satisfazer os créditos tributários, «deverá suspender-se a venda»*”, interpretando esta última citação como um dever, obrigação ou imposição que a lei determina ao OEF.

L). Por outro lado, a exigência de fundamentação dos actos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art.º 120.º do CPA) é formulada no art.º 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece que “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*”.

M). Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado, de forma genérica, no art.º 77.º da LGT, nos termos do qual “*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*” e a “*fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”.

N). Com a devida vénia, o Supremo Tribunal Administrativo, tem vindo a entender que a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

O). Fora de situações especiais em que são exigidos acréscidos de fundamentação (como é o caso da decisão de suspender o PEF com base no art.º 244.º, n.º 2), o acto considera-se suficientemente fundamentado quando é atingido formalmente esse propósito, dando a conhecer os elementos que a lei exige que sejam indicados e, sendo atingido tal objectivo, qualquer irregularidade ou omissão deverá considerar-se sanada, aferindo-se tal efeito face ao acto efectivamente praticado, perante o qual terá que ser cotejada a sua adequação.

P). A fundamentação formal visa possibilitar um conhecimento concreto da motivação da AT, ou seja, das razões que a determinaram a actuar como actuou, permitindo conhecer o seu itinerário cognoscitivo e valorativo, enquanto a fundamentação material ou substancial caracteriza-se pela enunciação de motivos aptos e legítimos a suportar a decisão de fundo, visando encontrar a base substancial que a legitima, por forma a demonstrar que se verificam os pressupostos legais dos quais depende a sua actuação da AT.

Q). A AT emanou decisão fundamentada no sentido de esclarecer a requerente de que a possibilidade de suspensão da venda com base no art.º 244.º, n.º 2 do CPPT era da competência do chefe do OEF, não podendo ser usada a pedido do executado ou em seu benefício.

R). Questão diversa é se se considera que foram enunciados motivos aptos e legítimos a suportar a decisão de fundo, visando encontrar a base substancial que a legitima, de forma a demonstrar os pressupostos legais dos quais depende a sua actuação, que constitui já a fundamentação substancial, porém, este último aspecto implica a análise da validade da decisão, o que não pode deixar de ser feito num prisma de que a mesma é efectivamente uma decisão da competência do OEF, um poder que o OEF como “*representante do titular dos créditos tributários*” exercera conforme a perspectiva que tenha sobre a melhor forma de atingir o objecto que a execução fiscal visa que é o de assegurar a rápida cobrança” dos mesmos créditos.

S). Assim, entende-se que a douda sentença incorreu em erro de julgamento ao considerar a decisão de não deferir a suspensão da venda nos termos do artº. 244º, n.º 2 do CPPT ilegal por falta de fundamentação atendendo a que a mesma não aferiu da verificação dos pressupostos previstos no mesmo preceito, porquanto aquele exige a decisão fundamentada e a aferição em causa apenas na circunstância de se decidir pela suspensão do processo executivo.

T). Prosseguindo, a douda sentença considera, ainda, que a decisão proferida ao não se encontrar fundamentada, violou, entre outros, o princípio da igualdade e da prossecução do interesse público previstos nos artºs 3º, n.º 1 e 4 e 266º, n.º 1 da CRP, com o que não nos podemos conformar, na medida em que na mesma não vem demonstrado em que consistiu a violação dos ditos princípios.

U). Ou seja, para se considerarem violados os ditos princípios, haveria que enunciar de onde se afere tal violação, por exemplo referindo que nos autos se verificaram factos susceptíveis de denotar que a AT com a decisão se encontrava a ofender o conteúdo dos mesmos, contudo, não se descortina qual a actuação violadora do conteúdo dos ditos princípios a que a sentença se refere, uma vez que falta de fundamentação de uma decisão não, é em si mesma, violadora do conteúdo dos princípios invocados na sentença recorrida, na medida em que a obrigação de fundamentação se estriba em diferentes normas com diferente núcleo de valores salvaguardado, daqueles cuja violação vem invocada.

V). Finalmente, procedendo o pedido de anulação do despacho exarado no PEF, o Tribunal não pode substituir-se ao órgão de execução fiscal nas competências que lhe estão atribuídas, sendo certo que, a decisão de dar a venda sem efeito exarada na sentença equivale a tal circunstância.

W). Sendo o acto anulado da exclusiva competência do órgão de execução fiscal, a decisão judicial de anulação da decisão do OEF apenas pode implicar que aquele órgão fique obrigado a proferir nova decisão sanada do vício que lhe vem imputado, prosseguindo os ulteriores termos do processo, inexistindo fundamento legal atendível para que o Tribunal dê sem efeito a venda marcada.

X). Assim, no caso de o Tribunal entender que procede a reclamação por o despacho exarado se encontrar ferido de ilegalidade, apenas pode anular a decisão proferida, cabendo à AT proferir nova decisão, que não padeça do vício em causa, mas não substituir-se à mesma AT.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências.

**II** – Em contra-alegações veio a recorrida, Maria Adozinda da Costa Santos, concluir:

Iª) - A douda sentença sob recurso não é merecedora de qualquer censura uma vez que faz uma correcta avaliação dos factos e subsequente aplicação do direito;

IIª) - Inconformada com a douda decisão recorrida, vem a Recorrente levantar três questões que pretende ver dirimidas:

- Se a decisão de não suspensão do processo executivo está dependente ou não da exigência de fundamentação, ou seja, se tal decisão, como defende o Tribunal a quo, só poderá ser tomada depois de o órgão de execução fiscal aferir do preenchimento ou não dos pressupostos enunciados pelo legislador no artigo 244º, n.º 2 do CPPT, a saber, o valor manifestamente superior dos créditos reclamados pelos demais credores com garantia e a existência de outros bens sobre os quais possa prosseguir a execução para satisfação dos créditos tributários;

- Se a douda sentença deveria estar fundamentada no que concerne à violação do princípio da igualdade e da prossecução do interesse público;

- Se o Tribunal se está a substituir à competência atribuída ao órgão de execução fiscal ao determinar a anulação do despacho reclamado dando sem efeito a respectiva venda.

IIIª)- Ao requerimento da Recorrida em que pediu a suspensão da execução nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 244º do CPPT, o Chefe do Serviço de Finanças verteu o seguinte despacho, no que a esta questão interessa “... a suspensão prevista no n.º 2 e 3 do artigo 244º do CPPT, sendo da competência do Chefe do Serviço o seu decretamento, nunca poderá ser usada para suspensão de execução a pedido do próprio executado e em seu benefício, pondo em causa o princípio da imparcialidade e da legalidade.”;

IVª)- Analisada a primeira das questões a dirimir, diz-se que a falta de fundamentação que o Tribunal a quo, e bem, considerou inexistir por parte do OEF foi não se ter pronunciado sobre a verificação dos pressupostos constantes do artigo 244º do CPPT, para poder decidir pela suspensão ou não da execução. Isto é, o OEF ao contrário de se pronunciar pela verificação ou não dos pressupostos do artigo 244º do CPPT para poder decidir num ou noutro sentido (pela suspensão ou não), omitiu a apreciação desses pressupostos para indeferir a pretensão da executada, por entender que a suspensão da execução nunca pode ser usada a pedido do próprio executado e em seu benefício;

Vª)- Logo, a falta de fundamentação a que o Tribunal a quo se refere é a omissão de pronúncia sobre o preenchimento ou não dos pressupostos enunciados pelo legislador no artigo 244º, n.º 2 do CPPT, e não o sentido que a Recorrente lhe pretende atribuir;

VIª)- O que importa na apreciação desta questão, é que o OEF tem o dever de averiguar e se pronunciar se estão ou não verificados os pressupostos enunciados no artigo 244º, n.º 2 do CPPT, para então poder decidir pela suspensão ou não da execução;

VII<sup>a</sup>)- Como se vê do conteúdo do despacho reclamado, o OEF omite pura e simplesmente se estão preenchidos os pressupostos enunciados pelo legislador no artigo 244º, n.º 2 do CPPT, limitando-se a indeferir o requerimento de suspensão da execução por entender que não pode ser o executado a pedir essa suspensão e em seu benefício;

VIII<sup>a</sup>)- Relativamente ao facto de a Recorrente entender que só no caso de o OEF decidir suspender a execução está ele obrigado a fundamentar a decisão de suspensão, não tem razão uma vez que o OEF tem o dever de se pronunciar sobre a verificação ou não dos pressupostos do artigo 244º, n.º 2 do CPPT quer seja para decidir pela suspensão quer pela não suspensão;

IX<sup>a</sup>)- Ou seja, o Tribunal a quo sustenta que não obstante ser da exclusiva competência do OEF a decisão de suspensão ou não da venda marcada, tal decisão só poderá ser tomada depois de esta entidade aferir do preenchimento ou não dos pressupostos enunciados pelo legislador no artigo 244º, n.º 2 do CPPT;

X<sup>a</sup>)- Se após verificação dos pressupostos do n.º 2 do artigo 244º do CPPT o OEF decidir pela suspensão da execução, tem o dever acrescido de fundamentar essa decisão. Ou seja, a fundamentação da decisão a que se refere o legislador no n.º 2 do artigo 244º do CPPT, no caso de suspensão da execução, consiste numa exposição das razões que motivaram a decisão de suspensão da execução, de modo a possibilitar aos interessados um conhecimento concreto dos motivos que levaram OEF a tomar a decisão de suspensão;

XI<sup>a</sup>)- Quanto à segunda das questões a dirimir, o Tribunal a quo sustenta na sua decisão que estando o OEF obrigado a averiguar e a enunciar no despacho que recaiu sobre o requerimento apresentado pela Executada/Reclamante os pressupostos do n.º 2 do artigo 244º do CPPT, não o tendo feito, não se mostra aquele despacho devidamente fundamentado, violando, entre outros, os princípios da igualdade e da prossecução do interesse público, previstos nos artigos 3º, n.º 1 e 4 do CPA, respectivamente, e no artigo 266º, n.º 1 da CRP;

XII<sup>a</sup>)- O Tribunal a quo ao dizer que “estando o OEF obrigado a averiguar e a enunciar no despacho que recaiu sobre o requerimento apresentado pela Executada/reclamante os pressupostos do n.º 2 do artigo 244º do CPPT, não o tendo feito, não se mostra aquele despacho devidamente fundamentado”, já está a fundamentar porque razão se mostram violados os ditos princípios da igualdade e da prossecução do interesse público, não tendo necessidade de concretizar o sentido de cada um dos princípios;

XIII<sup>a</sup>)- Quanto à terceira e última questão, tendo o Tribunal a quo julgado procedente a reclamação, a consequência é a anulação do despacho reclamado e por via desta dar-se sem efeito a respectiva venda;

XXIV<sup>a</sup>)- Outra não podia ser a decisão, porque o Tribunal a quo ao determinar a anulação do despacho reclamado tem forçosamente que se pronunciar sobre a venda (dando-a sem efeito), porque o prosseguimento ou não da venda depende da decisão de suspensão ou não da execução e, enquanto não for tomada esta decisão não pode a venda prosseguir, caso contrário tornar-se-ia inútil o pedido de suspensão da execução se a venda do bem prosseguisse;

XV<sup>a</sup>)- Ao determinar a anulação do despacho reclamado e ao dar sem efeito a venda, o Tribunal a quo não está a substituir-se ao OEF mas sim a aplicar as consequências da sua decisão que julgou procedente a reclamação. O Tribunal a quo estar-se-ia sim a substituir ao OEF se decidisse a suspensão ou não da execução, o que na verdade não fez;

XVI<sup>a</sup>)- Pelo que, se o Tribunal a quo na sua douta decisão determinou a anulação do despacho reclamado que recaiu sobre requerimento da Executada/Reclamante, a venda também ela tem de ficar sem efeito até que o OEF averigüe dos pressupostos previstos no n.º 2 do artigo 244º do CPPT.

III - O MP emitiu parecer constante a fls. 353/354 no qual se pronuncia pela improcedência do recurso.

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

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

1º)- Em 06-12-2008 foi instaurado no Serviço de Finanças do Porto 2 contra a executada, o PEF n.º 3182200801122584 para cobrança de dívidas referentes a Coimas do ano de 2008, no montante de € 153,00 (Cfr. fls.1 e 2).

2º)- Foram apensados ao PEF identificado em 1), os seguintes processos:

Nº de Processo	Data autuação	Dívida	Valor
3182200901031325	25-05-2009	IMI 2008	4.616,15
3182200901043021	18-06-2009	Coimas 2009	153,00
3182200901060139	09-07-2009	Coimas 2009	158,00
3182200901052292	23-06-2009	IVA 2007	1.122,30
3182200901101536	1-10-2009	IMI 2008	6.040,28
3182200901112260	13-12-2009	Coimas 2009	156,00



A apensação, embora não tenha sido formalizada por termo, é atestada pelos dados da penhora efectuada juntos de fls. 12 a 14 e pela informação inserta a fls. 84 dos autos.

3º)- Em 26-04-2010, foi efectuada nos PEFs referido em 2) a penhora do prédio inscrito sob o artigo n.º 3197 na matriz predial urbana da freguesia de Ermesinde, concelho de Valongo, e descrito na respectiva conservatória do registo predial sob o n.º 3362 (fls. 12 a 19 que aqui se dão por reproduzidas).

4º)- Em 01-02-2011, foi a executada citada pessoalmente para o PEF n.º 3182200801122584 (fls. 59).

5º)- Em 01-02-2011, foi a executada citada pessoalmente para o PEF n.º 3182200901052292 (fls. ... do respectivo processo apenso).

6º)- Em 05-04-2011, foi proferido despacho de marcação de venda judicial do imóvel penhorado, na modalidade de propostas em carta fechada, a realizar no dia 16-06-2011 (fls.60).

7º)- Em 30-04-2011 e 01-05-2011, foram publicados anúncios da realização da venda judicial referida em 6) (fls.78 a 81).

8º)- Em 06-05-2011, foi apresentado pela executada requerimento o requerer a sustação da venda referida em 6) por violação do disposto no artigo 817º, nºs 1 e 3 do CPC (fls.71 e que aqui se dá por integralmente reproduzido).

9º)- Em 19-05-2011, sobre o requerimento referido em 8), foi proferida informação/despacho de fls.74, que aqui se dá por reproduzido, e cujo teor se transcreve parcialmente:

*“(...)Analisando o requerido pela executada, tendo em conta o mencionado no n.º 3, do artigo 218º do Código de Procedimento e Processo Tributário, de onde se retira que a nossa execução não deve ser sustada pela existências (existência) de apreensões anteriores à nossa relativas ao mesmo bem e tendo em conta que a lei especial prevalece sobre a geral, sou de parecer que (a) venda deve continuar não seguindo o preceituado no artigo 871º, do CPC, mas sim o n.º 3 do artigo 218º do CPPT.”*

10º)- Em 08-06-2011, foi apresentado pela executada o requerimento inserto de fls.84 a 89, que se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais, e cujo teor se transcreve parcialmente:

*“Executada não foi citada da decisão da venda por meio de propostas em carta fechada do seu prédio inscrita na matriz predial urbana sob o artigo 3197 da freguesia de Ermesinde, descrito na Conservatória do Registo Predial de Valongo sob o 3362, penhorado à ordem do processo identificado em epígrafe,*

*2. Tendo sido designado o dia 16/06/2011 pelas 10h00 para a abertura das propostas nesse Serviço de Finanças.*

*3. A falta de notificação ao executado nas termos do art. 886º-A do CPC do despacho que fixa a data, hora e local designados para a abertura de propostas em carta fechada e que fixa o valor base dos bens a vender; consubstancia nulidade nos termos do disposto no art. 201º da CPC,*

*4.Nulidade que desde já se invoca.*

*Acresce que,*

*5. A Executada tomou agora conhecimento pela consulta do processo de execução supra referido nesse Serviço de Finanças, que foram associados na venda, vários processos e apensos: o processo supra identificado e o processo n.º 31822009010522922 e Apensos,*

*6. Todavia, esse Serviço de Finanças requereu a penhora do imóvel junto da Conservatória do Registo Predial no âmbito do processo de execução fiscal nº3182200801122584 - Ap. 3891 de 2010/04/26,*

*7. Notificou a executada da penhora efectuada e da sua nomeação como fiel depositário do bem, sempre com referência ao processo nº3182200801122584.*

*8. Por sua vez, a venda foi anunciada em vários locais com referência ao processo de execução nº3182200801122584 e Apensos, como seja no anúncio da venda publicado no JN em 0105201/, no edital afixado na Junta de freguesia de Ermesinde e na notificação ao credor hipotecário a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo,*

*9. Em nenhuma notificação ou local se fez referência a qualquer outro processo como seja o nº31822009020522922 e Apensos.*

*10.-A dívida exequenda e acrescidos do processo nº3182200801/22584 e Apensos, na presente data, é no valor total de 6.748,14 €,*

*11- Pelo que, somente este processo pode obter pagamento pelo produto da venda do prédio e já não o processo 31822009010522922 e Apensos.*

*12- Porém, foi dito por esse Serviço de Finanças que a Executada só conseguirá evitar a venda do seu prédio se efectuar o pagamento dos processos que lhe estão associados, ou seja, o 3182200801122584 e Apensos no valor total de 6.748,14 € e 31822009010522922 e Apensos no valor de 7.857,33 euros;*

*13- O que constitui um abuso de direito, pois a AT não pode pretender aproveitar a penhora no âmbito a processo nº3182200801122584 e conseqüente venda para obter o pagamento no processo n.º 31822009010522922 e Apensos.*

*Acresce ainda que,*

14- O credor reclamante Caixa de Crédito Agrícola Mútuo é detentor de um crédito muitíssimo superior ao da dívida exequenda e acrescidos,

15- Pelo que, a presente execução está a assumir exclusivamente a função de satisfazer os créditos não tributários, pois se o bem for efectivamente à venda não satisfará o crédito tributário e nem tão pouco o crédito do credor hipotecário,

16- Razão pela qual, deve ser afastada a utilização do processo de execução fiscal para cobrança desse crédito, conforme Acórdão do STA n.º 01123/08 de 11-02-2009 que se junta.

Finalmente,

17- O bem que ora vai à venda é pertença da herança aberta por óbito de Maria Faria da Costa Santos, falecida em 10/02/2000, mãe da Executada, tendo vindo à sua titularidade e da sua filha por óbito do seu marido e pai Manuel Joaquim Fernandes dos Santos falecido em 03/04/1994,

18- A mãe da Executada instituiu herdeiros da sua quota disponível os seus netos Mansa Manuel da Costa Santos Meneses e João Nuno da Costa Santos Meneses, por testamento lavrado em 16/10/1997 no 1º cartório Notarial da cidade e concelho de Santo Tirso, conforme cópia que se junta,

19- Herança que neste momento se encontram a discutir nos autos de Inventário que correm termos no 3º Juízo Cível do Porto, 2ª Secção, com o n.º 160/09.5TJPRT, conforme cópia do auto de compromisso de honra e declarações de cabeça-de-casal que se junta,

20- Como tal, são os filhos da Executada titulares de uma quota parte dos bens pertença da herança da sua avó, incluindo o prédio que agora vai à venda,

21- Logo, a venda não pode ser levada a efeito sem antes se notificarem os herdeiros e co-titulares do bem, o que se requer.

Pelas razões expostas, vem requerer a V. Exa. se digne dar sem efeito a venda do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 3197 da freguesia de Ermesinde, descrito na Conservatória do Registo Predial de Valongo sob o nº3362, em que foi designado o dia 16/06/2011 às 10h00 para a abertura das propostas, requerendo-se ainda que sejam avisados os potenciais compradores que apresentem propostas para a venda.”

11º)- Em 09-06-2011, sobre o requerimento referido em 10), recaiu a informação/despacho junto de fls.83 a 85, que aqui se dá por reproduzida, e cujo teor se transcreve parcialmente:

“(…) Em 14/04/2010 (14/04/2010), foi efectuada penhora do artigo matricial 3197, urbano da freguesia Ermesinde, do concelho da Valongo (fls. 24)

-Em 05/04/2011 foi marcada a venda por despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto -2, para o dia 16/06/2011, (fls. 60)

-Em 08/06/2011, a executada bem requerer que a venda fique sem efeito por vários motivos que se passam a enumerar (fls. 85):

- Em relação ao peticionado no ponto 4 do requerimento da executada, o artigo 886º-A do CPC, não se aplica à escolha da modalidade da venda pelas partes (exequente, executado e credores), nos processos de execução fiscal. Ao contrário do que sucede na Execução Comum, no âmbito do processo de execução fiscal a venda decorre do plasmado pelo artigo 248º do CPPT, é feita por meio de propostas em carta fechada, salvo quando diferentemente se disponha na lei, é imposta directamente pela lei, inexistindo margem de discricionariedade por parte do Órgão de Execução Fiscal, não sendo por isso necessário citar a executada da decisão da modalidade da venda.

- No que respeita às alegações da executada no que à organização, do processo executivo diz respeito, relativamente ao ponto 13, a penhora nº549/2010, em que é feita a venda nº3182.2010,66, abrange os seguintes processos:

3182200801122584, 3182200901031325, 3182200901043021, 3182200901060139, 3182200901052292, 3182200901064207, 3182200901084917, 3182200901101536, 3182200901112260, sendo necessário o pagamento da totalidade dos processos para a anulação da venda por pagamento.

- A razão apresentada no ponto 16, configurando-se na suspensão prevista no n.º 2 e 3 do artigo 244º do CPPT, sendo da competência do Chefe do Serviço o seu decretamento, nunca poderá ser usada para suspensão de execução a pedido do próprio executado e em seu benefício, pondo em causa o princípio da imparcialidade e da legalidade.

- Em relação ao peticionado no ponto 21, estabelece o artº 237º n.º 1 do CPPT, “quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro ‘Face ao regime quer do CPC quer do CPPT nada impede que, em sede de embargos, se defenda o direito de propriedade ou qualquer outro direito real que seja violado, ou cujo exercício fique perturbado, com a manutenção da penhora ou arresto, sendo os embargos o meio adequado para terceiros defenderem os seu eventual direito de propriedade

- Assim, face ao exposto, sou do parecer que se deve seguir com a execução e consequentemente proceder à venda do bem penhorado agendada para o dia 16/06/2011”

12º)- Em 15-06-2011, contra o despacho referido em 11) foi apresentada a presente Reclamação de actos do Órgão de execução fiscal (fls. 167 a 179).

13º)- Em 16-06-2011, foi proferido despacho pelo Chefe do OEF determinando a remessa da reclamação referida em 12) ao Tribunal Administrativo e Fiscal e a suspensão da venda marcada (fls.211 e 212)

14º)- Em 03-09-2009, foi registada penhora sobre o imóvel referido em 3) a favor da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Póvoa de Varzim, Vila do Conde e Esposende, CRL<sup>a</sup>, para garantia da quantia exequenda de € 1.119.809,33 (fls.24).

**VI.** Conforme resulta da conclusão da alínea A) das alegações da recorrente Fazenda Pública, a decisão recorrida anulou o despacho reclamado e deu sem efeito a venda por considerar que *“não obstante ser da exclusiva competência do OEF a decisão de suspensão ou não da venda marcada, tal decisão só poderá ser tomada depois de esta entidade aferir do preenchimento ou não dos pressupostos enunciados pelo legislador no artº. 244º, n.º 2 do CPPT”* e que o mesmo estava obrigado *“a averiguar e a anunciar no despacho que recaiu sobre o requerimento apresentado pela executada, ora reclamante, pelo que não o tendo feito, não se mostra aquele despacho devidamente fundamentado, violando entre outros, os princípios da igualdade e da prossecução do interesse público”*.

**VI.I.** Contra este entendimento veio a recorrente dizer que:

- a decisão de não suspensão do processo executivo não está dependente da especial exigência de fundamentação pressuposta pelo Tribunal como pilar da sua argumentação,

- a sentença não se encontra fundamentada no que concerne à violação do princípio da igualdade e da prossecução do interesse público e,

- da decisão de anulação do despacho reclamado não decorre que a venda marcada no processo possa, sem mais, ser dada sem efeito, sob pena de o Tribunal se estar a substituir à competência atribuída ao OEF para suspender a execução dando sem efeito a venda.

As razões da discordância da recorrente com a decisão recorrida podem sintetizar-se da seguinte forma:

a) A exigência da fundamentação a que se refere o artº 244º, n.º 2 do CPPT, refere-se apenas ao caso de o OEF decidir a suspensão da execução. Tal justifica-se pelo facto de a Administração Tributária estar obrigada à cobrança da dívida, pois o crédito tributário é indisponível e a exigência da fundamentação se reportar ao controlo dos pressupostos fixados pelo legislador para a suspensão.

b) Ora, a decisão recorrida extrai do artº 244º, n.º 2 que tal fundamentação tem também de existir para o caso de não suspensão

c) Porém a utilização do termo *“pode”* e a concessão do *“poder de decisão”* ao OEF apontam no sentido de se estar em face de um poder discricionário atribuído não em razão da qualidade de entidade que dirige o PEF, mas em razão da *“qualidade de representante da exequente”*, que acumula aquelas funções, sendo, assim, um poder que o OEF como representante do titular dos créditos tributários *“exercerá conforme a perspectiva que tenha sobre a melhor forma de atingir o objecto que a execução fiscal visa que é o de assegurar a rápida cobrança dos mesmos créditos”*.

d) Deste modo, será *“curial”* que o OEF decida a suspensão da venda dos bens sobre que incidem os créditos reclamados quando for de presumir que eles não poderão ser utilizados ou serão desnecessários para o pagamento dos créditos tributários, sendo que aquela expressão deve ser interpretada com o significado do que é adequado, conveniente ou sensato e não como constituindo uma obrigação ou imposição.

e) Ora, daqui parece não poder extrair-se a conclusão transposta para a sentença de que *“se não resultar do PEF que os créditos tributários terão prevalência sobre os créditos não tributários e for evidente que o valor destes excede manifestamente o valor daqueles, de tal forma que o produto da venda do bem seja insusceptível de satisfazer os créditos tributários, «deverá suspender-se a venda»*.

f) Por outro lado, a exigência de fundamentação dos actos administrativos em matéria tributária, *limita-se à sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária* e a *“fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”*.

g) O Supremo Tribunal Administrativo, tem vindo a entender que a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

h) No caso dos autos a AT emanou decisão no sentido de esclarecer a requerente de que a possibilidade de suspensão da venda com base no artº. 244º, n.º 2 do CPPT era da competência do chefe do OEF, não podendo ser usada a pedido do executado ou em seu benefício, pelo que a decisão não carece de fundamentação formal.

i) A dita sentença considera, ainda, que a decisão proferida ao não se encontrar fundamentada, violou, entre outros, o princípio da igualdade e da prossecução do interesse público previstos nos artºs 3º, n.º 1 e 4 e 266º, n.º 1 da CRP, sendo certo, porém, que na mesma não vem demonstrado em que consistiu a violação dos ditos princípios.

j) Para se considerarem violados os ditos princípios, haveria que enunciar de onde se afere tal violação; ora, a falta de fundamentação de uma decisão não, é em si mesma, violadora do conteúdo dos princípios invocados na sentença recorrida, na medida em que a obrigação de fundamentação se estriba em diferentes normas com diferente núcleo de valores salvaguardado, daqueles cuja violação vem invocada.

l). Finalmente, procedendo o pedido de anulação do despacho exarado no PEF, o Tribunal não pode substituir-se ao órgão de execução fiscal nas competências que lhe estão atribuídas, sendo certo que, a decisão de dar a venda sem efeito exarada na sentença equivale a tal circunstância, pelo que a decisão judicial de anulação da decisão do OEF apenas pode implicar que aquele órgão fique obrigado a proferir nova decisão sanada do vício que lhe vem imputado, prosseguindo os ulteriores termos do processo.

**VI.2.** A recorrida, por sua vez, defende nas suas contra-alegações o acerto da decisão recorrida a qual fez correcta avaliação dos factos e aplicação do direito.

**VI.3.** O MºPº no seu parecer acima citado, pronunciou-se também no sentido da improcedência do recurso, uma vez que *“estando especificamente previsto que a decisão deve ser fundamentada, será de entender que a tudo isso teria de se referir, o que será de entender no caso da sua aplicação ter sido suscitada pela reclamante executada, atenta a potencialidade lesiva a que a dita decisão tinha também para a mesma, segundo resulta do disposto nos artºs 95º, nºs 1 e 2 alínea j) da LGT e 276º do CPPT”*.

Vejamos então se a decisão recorrida merece ou não confirmação.

**VII.** A parte do requerimento da executada dirigido ao OEF e a decisão que sobre ela recaiu (isto porque o requerimento continha outras questões que não foram objecto de reclamação), são do seguinte teor, respectivamente:

*“14- O credor reclamante Caixa de Crédito Agrícola Mútuo é detentor de um crédito muitíssimo superior ao da dívida exequenda e acrescidos,*

*15- Pelo que, a presente execução está a assumir exclusivamente a função de satisfazer os créditos não tributários, pois se o bem for efectivamente à venda não satisfará o crédito tributário e nem tão pouco o crédito do credor hipotecário,*

*16- Razão pela qual, deve ser afastada a utilização do processo de execução fiscal para cobrança desse crédito, conforme Acórdão do STA n.º 01123/08 de 11-02-2009 que se junta”*

*“A razão apresentada no ponto 16, configurando-se na suspensão prevista no n.º 2 e 3 do artigo 244º do CPPT, sendo da competência do Chefe do Serviço o seu decretamento, nunca poderá ser usada para suspensão de execução a pedido do próprio executado e em seu benefício, pondo em causa o princípio da imparcialidade e da legalidade”*

Ora, desde logo se vê que a executada (reclamante) se limitou a pedir o afastamento da *“utilização do processo de execução fiscal para a cobrança”* do crédito de natureza não tributária.

Foi o órgão da execução fiscal que, atendendo ao conteúdo dos anteriores nºs 14 e 15, entendeu que a executada estaria a pedir a suspensão da execução ao abrigo dos nºs 2 e 3 do artº 244º do CPPT. É, deste modo, respondeu no respectivo despacho, dizendo que a suspensão da execução era da competência do Chefe do Serviço e que nunca poderia ser usada para a pedido do próprio executado e em seu benefício, pondo em causa o princípio da imparcialidade e da legalidade.

Portanto, o que o despacho reclamado veio dizer foi que a execução não poderia ser suspensa a pedido do executado e em benefício, deste pondo em causa o princípio da imparcialidade e da legalidade.

Sendo assim, não foi apreciada - nem tinha de o ser - a verificação dos requisitos enunciados no citado artº 244º, n.º 2 citado.

E, por isso mesmo, e muito bem, a reclamante, ora recorrida, na sua reclamação de fls. 167 e segs., na parte respeitante a esta questão, limitou-se a contestar aquela argumentação, defendendo a sua legitimidade para deduzir o requerimento em causa nos autos, capaz de obrigar o órgão da execução fiscal a proferir decisão.

Em parte alguma da sua reclamação a reclamante invocou a falta de fundamentação na qual se louvou a decisão recorrida, pelo que, tendo a decisão recorrida interpretado o despacho reclamado como padecendo de falta de fundamentação, incorreu em erro de julgamento que cabe reparar.

**VII.1.** De todo o modo, aliás, o despacho nem sofre da invocada falta de fundamentação.

Como já acima se deixou transcrito e agora se repete, a decisão recorrida anulou o despacho reclamado e deu sem efeito a venda por considerar que *“não obstante ser da exclusiva competência do OEF a decisão de suspensão ou não da venda marcada, tal decisão só poderá ser tomada depois de esta entidade aferir do preenchimento ou não dos pressupostos enunciados pelo legislador no artº. 244º,*

n.º 2 do CPPT” e que o mesmo estava obrigado “a averiguar e a enunciar no despacho que recaiu sobre o requerimento apresentado pela executada, ora reclamante, pelo que não o tendo feito, não se mostra aquele despacho devidamente fundamentado, violando entre outros, os princípios da igualdade e da prossecução do interesse público”.

Sendo conhecida a distinção entre fundamentação formal e fundamentação substancial (que tem a ver com o mérito e não com a forma) a que mereceu o conhecimento da decisão recorrida foi a formal. Na verdade, não está em causa a apreciação dos pressupostos enunciados no n.º 2 do artº 244º do CPPT, antes o facto de se ter decidido sem previamente se terem apreciado tais requisitos. Ou seja, proferiu-se decisão sem a fundamentar formalmente.

Acontece, porém, como bem refere a recorrente Fazenda Pública, que o despacho reclamado está fundamentado do ponto de vista formal, já que nele se refere, como já acima se repetiu, que “A razão apresentada no ponto 16, configurando-se na suspensão prevista no n.º 2 e 3 do artigo 244º do CPPT, sendo da competência do Chefe do Serviço o seu decretamento, nunca poderá ser usada para suspensão de execução a pedido do próprio executado e em seu benefício, pondo em causa o princípio da imparcialidade e da legalidade”.

Portanto, o despacho encontra-se fundamentado, embora sucintamente, do ponto de vista formal, dando a conhecer claramente a qualquer pessoa – e, no caso, à reclamante - as razões da decisão do sentido seguido. E tanto assim, que a reclamante respondeu a essa fundamentação, dela discordando (v. artigos 29º a 33º da reclamação – fls. 172-vº/173).

**VII.2.** Deste modo e concluindo, a decisão recorrida não pode manter-se, devendo os autos baixar ao tribunal recorrido para que esta parte do despacho reclamado, contestado pela reclamante, seja apreciada, decidindo-se se o executado pode ou não pedir a suspensão da execução, ao abrigo do disposto no artº 244º, n.º 2 do CPPT.

**VIII.** 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 da parte do despacho reclamado em questão neste recurso.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Taxa de Publicidade.*

### Sumário:

*O tributo liquidado ao abrigo das normas constantes dos artigos 16º e 20º do Regulamento sobre Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (aprovado pelo Edital n.º 35/92, Diário Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992) e do artigo 27º e 28º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, referente aos anos de 2002 a 2006, tem natureza jurídica de taxa e não de imposto, ainda que incida sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.*

Processo n.º 133/11-30.

Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa.

Recorrida: Iberusa Hotelaria e Restauração, S. A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A Câmara Municipal de Lisboa interpõe recurso jurisdicional da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa em 7 de Setembro de 2010, que julgou procedente a impugnação judicial que IBERUSA HOTELARIA e RESTAURAÇÃO, SA, com os demais sinais nos autos, deduziu contra os actos de liquidação de taxas de publicidade referentes aos anos de 2002 a 2006 liquidadas através das facturas n.º 40000041115, no valor de €11.884,72, n.º 40000041126, no valor de €12.312,92,

n.º 40000041134, no valor de €12.781,91, n.º 40000041142, no valor de €13.101,04 e n.º 40000041145, no valor de €13.870,49.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1ª - O presente recurso é interposto da douda Sentença do Meritíssimo Juiz *a quo* que considerou procedente quanto ao pedido anulatório dos actos tributários em cobrança a impugnação judicial deduzida pela IBERUSA HOTELARIA E RESTAURAÇÃO, SA interposta do indeferimento da reclamação graciosa da liquidação das taxas de publicidade, referentes aos anos de 2002 a 2006, no montante total de €63.951,09, a que respeitam as facturas n.ºs 40000041115, 40000041126, 40000041134, 40000041142 e 40000041145, emitidas em 04.12.2006 por considerar que os tributos em causa têm a natureza de impostos, e em consequência as normas que os criaram constantes do Regulamento sobre a Publicidade do Município de Lisboa, quando interpretadas no sentido de incidirem sobre concessão e renovação de licença de publicidade instalada em espaços particulares padecerem de inconstitucionalidade orgânica e material, vício a determinar a anulação das liquidações por ilegalidade;

2ª - A Recorrente considera que a douda Sentença recorrida enferma de erro de direito, ao considerar que os tributos em questão configuram um imposto por inexistência de sinalagma e, em consequência, conclui que “as normas que criaram os tributos impugnados, constantes do Regulamento sobre Publicidade do Município de Lisboa, quando interpretadas no sentido de incidirem sobre a concessão e renovação de licença de publicidade instalada em espaços particulares — padecem de inconstitucionalidade orgânica e material, vício a determinar a anulação das liquidações por ilegalidade”;

3ª - É que, corroborando a mais recentíssima Jurisprudência do Tribunal Constitucional, com particular enfoque para o doudo Acórdão n.º 633/10 (decisão sumária nº417/2010), proferido em 11.10.2010, na mesma óptica do já doudo Acórdão n.º 177/2010, proferido em 5 de Maio de 2010, no Processo n.º 742/09, no que respeita à questão da liquidação de taxas e respectivas renovações pelo licenciamento de dispositivos publicitários afixados em propriedade privada, e tal como adiante se demonstrará o acto de liquidação *sub judice* não enferma de qualquer vício porquanto os tributos em causa revestem a natureza de taxas;

4ª - Os dispositivos publicitários — anúncios luminosos e pórtico limitador misto — colocados nas áreas de restauração do posto de abastecimento da Petrogal sitas na Av. Marechal Craveiro Lopes e Av. cidade do Porto, a que se reportam a liquidação têm subjacente o pedido formulado pela Recorrida e autuado sob o n.º 15797/DOGEC/02, com cujo acto administrativo de deferimento se constitui desde logo, a obrigação de pagamento das taxas em causa;

5ª - Pois, por um lado pela existência do uso privativo do domínio público. E, por outro pela efectiva remoção do limite jurídico ao exercício da actividade por parte da entidade licenciadora nesta matéria a CML (destaque nosso);

6ª - Analise-se agora as duas vertentes supras referidas à luz do conceito de sinalagma, enquanto elemento caracterizador do conceito de taxa;

7ª - É indiscutível que o elemento distintivo entre **taxa e imposto** é a existência ou não de sinalagma — a Doutrina e a Jurisprudência são unânimes quanto a este ponto;

8ª - Assim, Sousa Franco (in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, pág. 63) define taxa como “uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ou não ser de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público”

9ª - Teixeira Ribeiro, por sua vez (in *Lições de Finanças Públicas*, pág. 259), define taxa da seguinte forma: “a taxa é também prestação pecuniária; também é prestação coactiva; mas já não é prestação unilateral, uma vez que ao seu pagamento corresponde a prestação de um serviço por parte do Estado”

10ª - Cabe, ainda, referir a noção dada por Alberto Xavier (in *Manual de Direito Fiscal*, vol. 1, pág. 42): “Limitar-nos-emos, por isso, a indicar que, em nosso entender, as taxas se individualizam no terreno mais vasto dos tributos por revestirem 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”;

11ª - Também na Jurisprudência a noção de taxa assenta no carácter de bilateralidade: “Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao contribuinte” (ctr. doudo Acórdão do S.T.A., de 16 de Junho de 1999, proferido no processo n.º. 23175, AD 456, 1580 — no mesmo sentido, entre outros, vd. Ac. S.T.A., de 2 de Junho de 1999, Rec. n.º. 23166, BMJ 488, 219; Ac. S.T.A. de 2 de Maio de 1996, Rec. no. 18726, Bol. DGCI, 383, 293);

12ª - A Doutrina reconduz, ainda, o fundamento da exigibilidade da taxa, ou seja, o pressuposto de facto da obrigação legal em que a taxa se traduz a três modalidades típicas bem definidas: (1) a actividade administrativa de prestação de um serviço, (2) a utilização do domínio público e (3) a re-

moção de um limite imposto à livre actividade dos particulares (cfr. entre outros, Alberto Xavier, obra citada, pág. 48);

13ª - Fundamentos que o legislador ordinário veio a consagrar no n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária (L.G.T.): “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*”;

14ª - Ou seja, basta que esteja preenchido um dos requisitos, para que exista contrapartida e para que, em consequência, o sujeito activo possa cobrar o respectivo tributo;

15ª - É indiscutível que no caso concreto está em causa a utilização de um bem do domínio público bem como a remoção de um limite jurídico;

16ª - Impõe-se, nesse caso, que a regra da gratuidade da utilização comum do domínio público ceda perante a regra da onerosidade. É justo que quem retira uma especial vantagem do uso do domínio público pague por esse uso (destaque nosso);

17ª - O traço distintivo fundamental entre taxa e imposto é o da bilateralidade da primeira, encontrando-se cumprido este requisito desde que se verifique uma das situações previstas no n.º 2 do artigo 40º da L.G.T., ou seja, desde que a actuação da Administração consista 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*”

18ª - Repita-se encontra-se consubstanciado quer no art. 4º da LGT quer no art. 3º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, o qual assenta as taxas na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares *tout court*, sem que seja acrescentado ao pressuposto qualquer dado referente a utilização de bens de natureza pública;

19ª - Com efeito, a publicidade utiliza bens semi-públicos, entendendo-se como tal os bens que além de satisfazerem necessidades colectivas também satisfazem necessidades individuais, como é o caso das ruas, avenidas, praças, jardins e o espaço aéreo onde se encontra instalada a publicidade e onde circulam as pessoas, com quem os clientes da Recorrente estabelecem o diálogo publicitário;

20ª - Resulta, assim, inquestionável a natureza dos tributos em questão, os quais configuram a natureza de uma taxa, constituindo a retribuição, não só da emissão da própria licença, como da utilização privativa do espaço público, configurada na exibição da sua mensagem na via pública, independentemente da propriedade do local onde a mesma se encontre afixada (Sublinhado nosso);

21ª - Desde logo porque o ambiente urbano é constituído, não só por tudo o que configura a via pública propriamente dita como por toda a sua envolvente, designadamente as fachadas dos edifícios, as suas empenas, os muros, a cujos proprietários são impostas diferentes restrições, por variados motivos de ordem pública, não só no que respeita à afixação de publicidade, como por exemplo no atinente à execução de obras, à própria construção, etc., sempre com vista a acautelar o equilíbrio urbano e ambiental e o interesse público;

22ª - A licença concedida à Recorrida para afixação dos dispositivos publicitários em questão possibilita-lhe, como já vimos, uma utilização privativa do domínio público, e igualmente consubstancia ainda uma remoção do limite jurídico à actividade da mesma, por parte da CML, enquanto entidade licenciadora nesta matéria (destaque nosso);

23ª - Remoção do limite jurídico esse patente em todas as fases do procedimento administrativo de licenciamento, concretizado no papel fiscalizador por parte da CML aquando da recepção do respectivo requerimento, na verificação dos pressupostos para o exercício da afixação ou inscrição dos diversos tipos publicitário, nomeadamente pelo cumprimento de regras referentes à sua segurança, à sua estética e, por fim, à salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, na aposição de deferimento no aludido requerimento consubstanciado na prática do acto administrativo da concessão da licença, com a consequente emissão da correspondente licença de publicidade;

24ª - Deste modo, a Recorrida com a afixação dos dispositivos publicitários sub *judice* cai no âmbito de incidência objectiva e subjectiva do Regulamento de Publicidade, ficando a CML legitimada a cobrar as respectivas taxas;

25ª - E cujos montantes foram calculados atendendo às taxas correspondentes a publicidade colocada em empenas ou fachadas laterais por m2 e por trimestre, como se extrai do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 27º e n.ºs 1 e 2 do art. 28º todos do Capítulo IV das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais para os vários anos financeiros em causa;

26ª - Está amplamente demonstrado que os tributos em causa revestem a natureza de taxas, quer pela utilização individualizada do domínio público por parte da Recorrida, quer pela efectiva remoção do obstáculo jurídico à actividade daquela (destaque nosso);

27ª - Ao invés conclui-se que, existindo contraprestação por parte da CML, os tributos em causa revestem, inquestionavelmente, a natureza jurídica de taxas, pelo que a respectiva criação/exigibilidade não está sujeita ao princípio da reserva de lei formal, consagrado no n.º 2 do artigo 103º e na alínea l) do artigo 165º da C.R.P. e, como tal, não existe violação das mencionadas disposições constitucionais (destaque nosso);

28ª - “Considera-se publicidade, qualquer forma de comunicação feita por entidades de natureza pública ou privada, no âmbito de uma actividade comercial, industrial, artesanal ou liberal, com o objectivo directo ou indirecto de: a) promover, com vista à sua comercialização ou alienação, quaisquer bens ou serviços” — art. 3º do Código da Publicidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 330/90, de 23.10 com as alterações dadas pelos Decretos-Leis n.ºs 61/97, de 25.03; 6795, de 17.01 e 74/93, de 10.03;

29ª - Considera-se actividade publicitária “o conjunto de operações relacionadas com a difusão de uma mensagem publicitária junto dos seus destinatários, bem como as relações jurídicas e técnicas emergentes entre anunciantes, agências de publicidade e entidades que explorem os suportes publicitários ou que exerçam actividade publicitária” — v. art. 4º do supracitado Código da Publicidade;

30ª - Com efeito, e estando a publicidade interligada com actividades de natureza comercial, tendo por fim o fornecimento/aquisição de bens ou serviços, subjacente à afixação da publicidade em causa visível da via pública encontra-se reflectida a actividade exercida naquelas instalações com as legendas — “Ibersol Grupo”, “Pans & Company”, “o Kilo”, “Café So”, “Restaurante Cafeteria”, “Horário todos os dias 24 Horas”, “Bemvindo” e “Burger king”, onde se situam os estabelecimentos comerciais onde a Recorrida desenvolve a sua actividade, promovendo-se junto do público em geral;

31ª - O diálogo publicitário apenas se estabelece com os seus destinatários — público em geral — pelo facto de estes circularem na via pública, funcionando esta como meio de transmissão da mensagem publicitária;

32ª - Na verdade, o facto de os dispositivos publicitários estarem colocados ocupam simultaneamente bens privados — a propriedade privada —, e o domínio público - enquanto pendem sobre os passeios e ruas públicos justapostos àquele, permitindo o uso privativo do domínio público à Recorrida, nos moldes exactos em que o licenciamento foi concedido, dado que a publicidade em causa é visível da via pública - domínio público municipal;

33ª - É precisamente pelo facto de a publicidade em questão ser visível da via pública por todos aqueles que nela circulam, e onde se situam os estabelecimentos comerciais onde a Recorrida desenvolve a sua actividade, promovendo-se junto do público em geral;

34ª - Projectando-se exteriormente a respectiva mensagem — sendo visível da via pública - junto dos seus potenciais destinatários, estabelece-se o diálogo publicitário com os eventuais clientes da Recorrida, e conseqüentemente promove-se dessa forma os bens ou serviços que aquela presta, e cuja utilização é facultada à Recorrida, desde que respeitados os limites restritivos do licenciamento em causa;

35ª - Esta realidade consubstancia um efectivo uso privativo do domínio público, permitido à Recorrida através da respectiva licença, dado que a afixação dos dispositivos em causa verificam-se no domínio público, visível da via pública, e deste modo, sujeito ao pagamento das correspondentes taxas (destaque nosso);

36ª - O Município pode cobrar taxas por autorizar o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial, competindo à respectiva Assembleia Municipal, estabelecer essas taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos sob proposta ou pedido da Câmara - cfr. alínea h) do art. 190 da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto em vigor ao tempo da liquidação, e als. a) e e) do nº2 do art. 53º da Lei das Autarquias Locais, aprovada pela Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro;

37ª - As autarquias locais dispõem de poder regulamentar próprio nos limites da Constituição, das leis e dos regulamentos emanados das autarquias de grau superior ou das autarquias com poder tutelar”, conforme dispõe o art. 241º da Constituição da República Portuguesa;

38ª - As atribuições e a organização das autarquias locais, bem como a competência dos seus órgãos serão reguladas por lei, de harmonia com o princípio da descentralização administrativa”, conforme dispõe o art. 237º da Constituição da República Portuguesa;

39ª - Assim sendo, e atendendo, ao princípio da especialidade, os órgãos autárquicos só podem deliberar no âmbito da sua competência e para a realização das atribuições das respectivas autarquias;

40ª - No uso dos poderes regulamentares atribuídos aos Municípios compete à CML zelar pela salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental da área do seu concelho, estabelecendo os critérios de licenciamento para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis, nos termos do disposto no nº2 do art. 1º da Lei nº97/88 de 17.08, e arts. 2º e 3º do Regulamento de Publicidade, aprovado pelo Edital n.º 35/92, publicado no Boletim Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992, com a redacção dada pelos Editais n.ºs 42/95, de 25.04 e 53/95, publicados respectivamente nos Boletins Municipais nos 16331, de 12.3.1992, 61, de 25.4.1995, e 66, de 30.5.1995,

41ª - Tal licença depende de requerimento dirigido ao Presidente da Câmara, devendo conter os elementos obrigatórios entre outros, o nome, a identificação fiscal e residência ou sede do requerente, a indicação exacta do tocai ou meio ou suporte a utilizar, o período de utilização pretendida, bem como a junção do documento comprovativo da natureza do requerente — v. arts. 11º e 12º do referido Regulamento;



42ª - A actividade publicitária está sujeita ao cumprimento dos critérios de licenciamento e de exercício vertidos nos art. 4º a 6º da Lei n.º 97/88, de 17.08. dos quais se destacam o respeito pela estética, protecção do património arquitectónico, segurança de pessoas e bens que circulam na via pública, a visibilidade de placas toponímicas, semáforos e sinais de trânsito;

43ª - E, na verdade, ao proceder à verificação do respeito pelos princípios a que deve obedecer e dos condicionalismos que deve observar a actividade publicitária supra referenciados e ao subsequente juízo de conformidade e emissão da correspondente licença, o município não deixa de prestar um serviço que lhe é especificamente dirigido e do qual ele retira uma utilidade própria (destaque nosso);

44ª - Entender que estando em causa a afixação de publicidade em imóveis privados, o licenciamento administrativo estaria dispensado por inexistir contrapartida da Administração, seria restringir a norma de modo a considerar que a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental apenas seriam dignos de tutela quando estivesse em causa a utilização do domínio público;

45ª - Contudo, estes valores merecem a protecção conferida pelo legislador, quer os suportes publicitários estejam instalados em bens do domínio público, quer em propriedade privada;

46ª - Entender o contrário desrespeitaria a unidade do sistema jurídico e os valores que o legislador pretendeu salvaguardar ao regular a actividade de afixação de mensagens publicitárias, despojando as normas aplicáveis de todo o efeito útil;

47ª - E o mesmo se dirá no caso da renovação anual das licenças inicialmente concedidas, 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 dado momento e que a partir de certa altura, a Recorrida ficaria dispensada do cumprimento de quaisquer limites, podendo alterar os pressupostos do licenciamento, em violação das normas aplicáveis (destaque nosso);

48ª - Em suma, a imposição de limites à afixação de mensagens publicitárias, mesmo em imóveis particulares, permite refrear os impulsos de quem considera que tudo é permitido, em prol dos direitos, liberdades e garantias de cada um;

49ª - Não esqueçamos que o exercício anárquico dos direitos de uns pode contender com o direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e com o direito à qualidade de vida de outros, direitos estes que constituem o valor subjacente à imposição de limites legais à afixação e inscrição de mensagens publicitárias e que consubstanciam um direito fundamental constitucionalmente consagrado — cfr. artigo 66º da C.R.P;

50ª - Imperioso será, então, concluir que a actividade administrativa desenvolvida pelos serviços da C.M.L., no exercício das suas competências de licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, não se limita à afixação de publicidade em bens do domínio público, abrangendo, igualmente, os imóveis pertencentes a particulares;

51ª - Pelo contrário, a actividade desenvolvida pelos serviços da C.M.L. visa, de facto, remover um obstáculo ao exercício de uma actividade, após verificação do cumprimento dos limites legalmente impostos, impondo-se a fiscalização posterior da manutenção das condições iniciais do licenciamento, porquanto os valores subjacentes não se alteram (destaque nosso);

52ª - Impossibilitar ao 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;

53ª - Assim sendo, os tributos liquidados pela licença de publicidade ainda que em imóveis privados, configura a natureza de uma taxa uma vez que envolve por parte do sujeito activo uma contraprestação, a qual se traduz na verificação, em concreto, da convergência das condições que aquela actividade pode ser exercida e o requerido pelo interessado na actividade publicitária, e na sequente emissão da correspondente licença, indispensável ao exercício dessa actividade (destaque nosso);

54ª - E que se mantém nas respectivas renovações. Pois, a actividade desenvolvida pelos serviços da CML visa, de facto, remover um obstáculo ao exercício da actividade publicitária, após verificação do cumprimento dos limites legalmente impostos, impondo-se a verificação para apuramento da manutenção das condições iniciais do licenciamento, porquanto os valores subjacentes não se modificam (destaque nosso);

55ª - Remetemos, designadamente, para a mais recentíssima Jurisprudência do Tribunal Constitucional, a qual alterou totalmente a posição anteriormente perfilhada relativamente à natureza da taxa de publicidade em causa, e que merece todo o nosso inteiro louvor, com particular enfoque para o douto Acórdão n.º 633110, proferido pelo Tribunal Constitucional, em 11 de Outubro de 2010 (Decisão Sumária n.º 417/2010), em que é recorrente o Município de Lisboa e o douto Acórdão n.º 177/2010, proferido pelo Tribunal Constitucional em 5 de Maio de 2010, no Processo n.º 742/09, dos quais resultam em suma, 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 n.º 2 do artigo 4º da LGT, legitimando a liquidação e cobrança de uma taxa (destaque nosso):

56ª - Mais se refere ainda outra Jurisprudência sobre a natureza dos tributos ora controvertidos, nomeadamente o douto Acórdão do Ex. 5º Juízo do Tribunal Tributário de 18 Instância de Lisboa, proferido no processo n.º 3/90/IJ; o douto Acórdão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa — Ex. 5º Juízo — 1ª Secção, proferido no processo n.º 76/2001/IJ; Acórdão do STA, de 26 de Março de 2003, proferido no Processo n.º 1931/02; o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido em 9 de Março de 2004, no Processo n.º 566/03; o douto Acórdão do STA, proferido em 15 de Fevereiro de 2002, proferido no Processo n.º 26820; - o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 025470, de 29-11-2000; o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 023555, em 26-05-99;

57ª - Do exposto, não restam dúvidas, face ao regime legal de licenciamento da afixação de publicidade que os tributos *sub judice* configuram **taxas** e não impostos: existe uma contrapartida da entidade administrativa que o enquadra no âmbito do n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária (LGT): “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”.

58ª - Consequentemente, não existe obstáculo à criação das taxas *sub judice* pela Assembleia Municipal de Lisboa e, como tal, a sua exigência, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 16º do Regulamento de Publicidade, atrás mencionado e na Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais relativa aos anos a que se reportam a liquidação, não viola qualquer disposição constitucional, nomeadamente o disposto no nº3 do artigo 103º e na alínea i) do n.º 1 do artigo 165º da C.R.P.

59ª - A liquidação das taxas de publicidade em causa não enferma de qualquer ilegalidade, na medida em que colheu os seus fundamentos em normas constitucionais, legais e regulamentares, todas plenamente válidas e eficazes.

60ª - Consequentemente, a douta Sentença recorrida enferma de erro de direito, ao considerar que os tributos em apreço configuram um imposto por inexistência de sinalagma e, em consequência, ao considerar que “as normas que criaram os tributos impugnados, constantes do Regulamento sobre Publicidade do Município de Lisboa, quando interpretadas no sentido de incidirem sobre concessão e renovação de licença de publicidade instalada em espaços particulares padecem de inconstitucionalidade orgânica e material, vício a determinar a anulação das liquidações por ilegalidade”; pelo que se impõe a respectiva revogação, mantendo-se os actos de liquidação em causa plenamente válidos e eficazes na ordem Jurídica.

61ª - Desta forma, foram violados pela douta Sentença recorrida os artigos 238º, n.º 4 e 241º, ambos da Constituição da República Portuguesa (CRP), bem como o n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária (LGT) e a alínea c) do artigo 16º e alínea h) do art. 19º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (Lei das Finanças Locais em vigor ao tempo das liquidações controvertidas nos autos identificados em epígrafe).

2.2. Não há contra-alegações.

2.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso por considerar que a taxa de publicidade têm natureza jurídica de imposto.

2. A sentença deu como assentes a seguintes factualidade:

1. A impugnante foi notificada das facturas nº400000411 15, no valor de € 11.884,73, nº40000041126, no valor de € 12.312,92, nº40000041134, no valor de € 12.781,91, nº40000041142, no valor de € 13.101,04 e nº40000041145, no valor de € 13.870,49, emitidas pelo Município de Lisboa, relativas a cobrança de taxa de publicidade pelo licenciamento em 2002 e renovação de licenciamento a partir de 2003, para afixação de dispositivos publicitários em espaço particular (ofício de fls. 17 facturas de fls. 28 a 37 e informação de fls. 164v.); 2. Deduziu reclamação graciosa das liquidações, a qual foi indeferida por despacho de 04/09/2007, do Sr. Vereador do Pelouro das Finanças, notificado à impugnante por ofício de 14/09/2007, a fls. 17, recebido nessa mesma data (artº 1º, da p.i);

3. Deduziu impugnação judicial em 07/11/2007, conforme carimbo apostado a fls. 2.

3. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra os actos de liquidação de *taxas de publicidade* efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa devidas pela afixação de publicidade em espaço particular referente aos anos de 2002 a 2006, no valor total de €63.951.09.

A sentença recorrida, seguindo a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo, julgou que os tributos liquidados têm a natureza de imposto e não de taxa, pelo que julgou organicamente inconstitucionais as normas regulamentares ao abrigo das quais foram liquidados, ou seja, os artigos 3.º e 16.º, do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, publicado no Edital n.º 35/92 e os artigos 24.º e 25.º das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais, publicado no Edital n.º 80/90.

A recorrente não se conforma com essa decisão, defendendo que a sentença padece de erro de direito, por violação do disposto nos artigos 238º n.º 4 e 241º da Constituição da República e no artigo 4º

n.º 2 da Lei Geral Tributária, ao ter julgado que o tributo em apreço configura um imposto e ao ter declarado, conseqüentemente, organicamente inconstitucionais as normas ao abrigo das quais foram efectuadas as liquidações impugnadas.

Deste modo, a única questão colocada neste recurso consiste em 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 é conhecido, e está abundantemente fundamentado na sentença recorrida, 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 prevêm o pagamento de taxas pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, rejeitando a configuração como *taxas* de receitas em que não se vislumbra 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 (cfr. entre tantos outros, os acórdãos do STA de 28/04/2010, de 19/05/2010 e de 2/06/2010, nos recursos n.ºs 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).

Acontece que 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 prevêm a cobrança da taxa pela afixação de painéis publicitários em prédios particulares.

Esta nova posição acabou por ser acolhida de forma reiterada e uniforme pela jurisprudência do 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 e em 31/1/2012, no rec. n.º 906/11.

Por isso, concordando basicamente com os fundamentos arvorados naquela jurisprudência, é caso para se decidir sumariamente o recurso, tal como se exige no n.º 3 do art. 8º do CCv e se permite nos arts. 94º n.º 3 do CPTA e 713º n.º 5 do CPC, tendo um vista a interpretação e aplicação uniforme do direito.

Assim sendo, explicita-se no referido acórdão n.º 177/2010, o seguinte:

*«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)».*

Tanto basta, cremo-lo bem, para julgar que a sentença recorrida enferma de erro de direito ao decidir que 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 24.º e 25.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais publicada no Edital n.º 80/90, sofrem do vício de inconstitucionalidade orgânica, havendo assim violação do disposto nos artigos 238.º n.º 4, e 241.º da Constituição e no n.º 2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, o que determina a sua revogação

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela impugnante, apenas em 1ª instância.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Francisco Rothes* — *Ascensão Lopes*.

## **Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.**

### **Assunto:**

*Execução de julgados. Valor inferior à alçada. Recurso nos termos da alínea c) do n.º 3 do art. 142º do CPTA. Taxa de juros de mora a favor do sujeito passivo.*

**Sumário:**

- I — É admissível recurso para o STA, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 3 do art. 142º do CPTA, da decisão que, proferida em processo de execução de julgado com valor inferior à alçada, desaplique a jurisprudência uniformizada pelo STA.*
- II — A taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo é a taxa de juros legal de 4% ao ano.*

Processo n.º 285/11-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Adélia Rodrigues Madaleno Ribeiro e Outro.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

1.1. O Director-Geral dos Impostos recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, no processo de execução de sentença que corre por apenso à impugnação judicial intentada por Adélia Rodrigues Madaleno Ribeiro e Carlos Alberto Lucas Ribeiro, na parte em que a mesma sentença julgou procedente e condenou a AT no pagamento de juros de mora sobre o capital reclamado, no montante de 715,34 Euros, calculados à taxa de 1% ao mês, contados entre 9/3/2010 e 20/10/2010.

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

1 - Vem o Recurso apresentado da parte da sentença que determina a aplicação da taxa de juro de 1% ao mês, nos termos dos artigos 44º n.º 3 da LGT e 3º do DL 73/99 de 16/03.

2 - A Entidade ora recorrente entende que a Sentença recorrida enferma de erro de direito, por ter aplicado uma taxa de juro que não é a aplicável ao cálculo dos juros de mora a favor do contribuinte.

3 - A taxa de juros moratórios a favor do contribuinte é fixada nos termos do art. 559º do Código Civil, e é a de 4% ao ano.

4 - A Jurisprudência citada tem decidido no sentido de que «(...) a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento.»

Termina pedindo que o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogada a sentença recorrida quanto à alínea B), na parte em que fixa a taxa de juro de mora, com as legais consequências.

1.3. Contra-alegaram os recorridos, terminando com a formulação das seguintes conclusões:

a) A sentença *sub judice* não é susceptível de recurso, uma vez que o valor da causa não excede a alçada dos tribunais tributários de primeira instância prevista no artigo 6º, n.º 1 do ETAF.

b) A sentença recorrida também não integra nenhuma das situações previstas nos artigos 142º, n.º 3 do CPTA e 678º, n.º 2 do CPC, que enumeram as decisões que são recorríveis independentemente do valor da causa.

c) Ainda que se entenda que a decisão é passível de recurso, este não pode proceder já que a sentença do Tribunal *a quo* não enferma do erro de direito que lhe é imputado pela Fazenda Pública.

d) A taxa de juros de mora a favor do contribuinte é igual à taxa de juros a favor do Estado, i.e. 1% ao mês, nos termos do disposto no artigo 44º, n.º 3 da LGT.

e) A adopção de uma solução diversa padeceria de várias inconstitucionalidades, por violação do princípio da igualdade, previsto no artigo 13º da CRP e do princípio da responsabilidade civil extra-contratual do Estado, previsto nos artigos 22º e 271º da CRP.

f) A jurisprudência do STA na matéria não tem sido uniforme e a tese sustentada pela Fazenda Pública no presente recurso é contrariada pelo Acórdão do STA de 17 de Outubro de 2007, proferido no recurso n.º 0447/07 e também pelos votos vencidos dos Juízes Conselheiros António Calhau, Lúcio Barbosa e Isabel Marques da Silva no Acórdão de 17 de Junho de 2009, citado nas alegações.

g) A doutrina que se debruçou sobre a questão – nomeadamente o Professor José Casalta Nabais – entende igualmente que a solução adoptada na sentença recorrida é a mais conforme aos princípios que regem o ordenamento jurídico português.

Termina pedindo que o recurso interposto pela Fazenda Pública seja recusado, por ser inadmissível, em virtude da decisão em causa não ser recorrível; ou, caso assim não se entenda, deve ser-lhe negado provimento, por força da sentença recorrida não enfermar do erro de direito que lhe é assacado pela Fazenda Pública.

1.4. O MP, tendo vista do autos, veio dizer que: «a) a eventual intervenção do Ministério Público pressupõe prévia notificação (art. 146º n.º 1 CPTA); b) no caso *sub judicio* 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).»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar o recurso.

#### FUNDAMENTOS

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

A) Por sentença datada de 11/01/2010, proferida no processo n.º 17/04.6BELRA, que correu termos neste TAF, foi anulado o acto de liquidação de IRS e juros compensatórios do ano de 1999 – fls. 9 a 26.

B) A referida sentença transitou em julgado em 05/02/2010 – fls. 8.

C) Os exequentes procederam ao pagamento do imposto em 08/10/2003 – fls. 60.

D) Em 20/10/2010, a executada efectuou o reembolso da quantia de 715,41 € – fls. 61

3. Perante esta factualidade, a sentença veio, por um lado, a julgar a lide supervenientemente inútil, no que tange ao valor já restituído pela executada no montante de 715,34 Euros referente a imposto indevidamente pago e, por outro lado, a julgar, no mais, procedente a acção, condenando o executado a pagar aos exequentes (i) juros indemnizatórios, calculados sobre aquele montante referido (capital já pago), à taxa de 4% ao ano, contados entre 8/10/2003 e 08/3/2010, bem como (ii) juros de mora sobre o mesmo montante de capital, calculados à taxa de 1% ao mês, contados entre 9/3/2010 e 20/10/2010.

O recorrente/executado Director-Geral dos Impostos discorda do assim decidido, mas apenas quanto a esta última parte em que a decisão determina a aplicação da taxa de 1% ao mês relativamente aos juros de mora sobre o montante de capital.

O seu entendimento é o de que a sentença enferma de erro de direito, por ter aplicado uma taxa de juro que não é a aplicável ao cálculo dos juros de mora a favor do contribuinte, pois que esta taxa de juros moratórios é fixada nos termos do art. 559º do CCivil, e é a de 4% ao ano.

O recurso está, portanto, delimitado à questão de saber qual é a taxa de juros de mora legalmente aplicável no caso: se a taxa de 1% ao mês, ou a taxa de 4% ao ano.

4. Previamente, importa, porém, apreciar a questão suscitada pela recorrida nas contra-alegações, qual seja a de saber se, atendendo ao valor da causa, a decisão é recorrível.

Com efeito, logo nas Conclusões a) e b) a recorrida alega a insusceptibilidade de recurso, uma vez que nem o valor da causa excede a alçada dos TT de 1ª instância prevista no art. 6º, n.º 1 do ETAF, nem a sentença recorrida integra alguma das situações previstas nos arts. 142º, n.º 3 do CPTA e 678º, n.º 2 do CPC, que enumeram as decisões que são recorríveis independentemente do valor da causa.

O recorrente, notificado para, querendo, se pronunciar (cfr. despacho de fls. 105 verso), veio sustentar que o recurso é admissível dado que se enquadra nos termos da alínea c) do n.º 3 do art. 142º do CPTA, uma vez que a sentença decidiu, na parte recorrida, em sentido diverso da jurisprudência maioritária consultada e citada nas alegações de recurso (sendo entendimento pacífico do STA o de que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano - cfr. excerto do ac. do Pleno da Secção de CT do STA, de 17/6/2009, rec. n.º 0447/07).

Vejamos.

4.1. No seguimento quer do princípio constitucional segundo o qual as decisões dos tribunais transitadas em julgado são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades (art. 205º da CRP) quer da doutrina que emerge dos arts. 5º e ss. do DL n.º 256-A/77, de 17/6, 95º e 96º da LPTA e 145º do CPT, o art. 100º da LGT veio dispor que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, 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».

Daí que entre os meios processuais acessórios admitidos no art. 146º do CPPT se conte, agora, o de execução de julgados (meios processuais esses que, de acordo com o mesmo normativo, serão regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos).

Ora, as decisões proferidas em processos de execução de julgado admitem recurso, nos termos gerais, que, igualmente, se processa de harmonia com as normas sobre processo nos tribunais administrativos (art. n.º 2 do art. 279º do CPPT).

E apesar de perante a letra do n.º 1 do art. 142º do CPTA (¹) se poder ser levado a pensar que não cabe recurso das decisões proferidas em sede executiva, por, face à natureza da forma de processo, delas se não poder dizer, com absoluto rigor, que conhecem do mérito da causa, o que é verdade é que, como se salienta no ac. desta secção do STA, de 16/1/2008, rec. n.º 0465/07, isso não significa que não caiba recurso das decisões proferidas em sede executiva, já que o n.º 2 do mesmo artigo considera incluídas nas decisões proferidas sobre o mérito da causa as que «declarem a existência de causa legítima de inexecução, pronunciem a invalidade de actos desconformes ou fixem indemnizações fundadas na existência de causa legítima de inexecução», sendo que a leitura conjunta do n.º 1 e n.º 2 deste art. 142º do CPTA permite concluir que o recurso jurisdicional é possível das decisões que conhecem do mérito da causa, proferidas, em regra, no processo declarativo, considerando-se como tais, para efeitos de recurso,

«aquelas que, apesar de inseridas num processo de natureza prevalentemente executiva, são apontadas no n.º 2 do artigo 142º, e que não deixam de partilhar da natureza declarativa, ou porque afirmam a existência de causa legítima de inexecução, fixando, em consequência, indemnizações fundadas na impossibilidade de execução, ou porque pronunciam a invalidade de actos desconformes.

Ora, a sentença judicial que, pela primeira vez, aprecia e satisfaz o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, não deixa de ser uma decisão que conhece do mérito da causa, ou seja, do objecto do processo, pronunciando-se sobre a pretensão do autor, mesmo que proferida seja numa acção executiva. E, só por isto, tal decisão já cabe no n.º 1 do artigo 142º do CPTA, e é, por isso, susceptível de reapreciação por via de recurso jurisdicional», pelo que, «numa interpretação integrada, consentânea com o sistema vigente no contencioso tributário, os n.ºs 1 e 2 do artigo 142º do CPTA devem entender-se com o sentido de facultarem o recurso jurisdicional das decisões proferidas em 1ª instância em processos cujo valor exceda a alçada do tribunal, sempre que essas decisões conheçam do mérito da causa ou, ainda que proferidas em sede executiva, tenham natureza declarativa, como é o caso das que atribuem direito a juros indemnizatórios.» (cfr. o citado acórdão do STA).

4.2. Assente, pois, que é admissível recurso no processo de execução de julgados, desde que a respectiva decisão seja proferida em processo cujo valor exceda a alçada do tribunal, constatamos que, no caso vertente, tendo a execução dado entrada em 19/8/2010 (sendo portanto aplicável este regime previsto no CPTA), a exequente pediu que fosse reembolsada da quantia de Euros 715,34, correspondente à quantia indevidamente paga a título de imposto e juros compensatórios do ano de 1999, bem como os juros indemnizatórios vencidos sobre tal montante, à taxa de 4% desde a data do pagamento indevido até 8 de Março de 2010 e juros de mora vencidos e vincendos desde a data do termo do prazo para a execução espontânea da decisão jurisdicional (9/3/2010) até à data da emissão da respectiva nota de crédito, à taxa legal de 1% ao mês, sobre aquele referido montante de Euros 715,34.

E indicou na petição inicial o valor do processo como sendo o de Euros 715,34 (sendo certo que por força do disposto nos arts. 31º e 32º do CPTA, a respectiva petição inicial deve, além do mais, declarar o valor da execução que será o valor que se pretende obter ou o valor em dinheiro equivalente ao benefício que se pretende obter).

É este, pois, o valor da causa que ficou fixado: com efeito apesar de no n.º 8 do art. 32º do CPTA se prever que quando seja deduzido pedido acessório de condenação ao pagamento de juros, rendas e rendimentos já vencidos e a vencer durante a pendência da causa, na fixação do valor se atende somente aos interesses já vencidos, o que é verdade é que, no caso, a exequente atribuiu à causa o falado valor de 715,34 Euros e tal valor, por não contestado nem alterado pelo juiz, se fixou definitivamente.

Valor que, porém, se contém dentro da alçada do Tribunal, pois que a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância é de ¼ da alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância (n.º 2 do art. 6º do ETAF de 2002) – cfr. para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal o n.º 4 do art. 280º do CPPT – sendo que a alçada dos tribunais de judiciais de 1ª instância em processo civil foi fixada em 5.000,00 Euros pelo n.º 1 do art. 24º da LOFTJ (Lei n.º 3/99, de 13/1, na redacção do DL n.º 303/2007, de 24/8), a que corresponde o art. 31º, n.º 1, na LOFTJ de 2008 (Lei n.º 52/2008, de 28/8), mas só se aplica a processos iniciados após a sua entrada em vigor, em 1/1/2008 (arts. 11º e 12º deste DL). Para os processos iniciados até 31/12/2007, continua a vigorar a alçada de 3.740,98 Euros, fixada pelo n.º 1 do art. 24º da Lei n.º 3/99, na redacção dada pelo DL n.º 323/2001, de 17/12.

Assim, no caso dos autos, tendo, como se disse, a execução dado entrada em 19/8/2010, a alçada aplicável é a de 1.250,00 Euros.

Pelo que, tendo sido atribuído à causa o valor de 715,34 Euros, o presente recurso jurisdicional não será, em princípio, admissível.

4.3. O recorrente sustenta, porém, que o recurso é admissível dado que se enquadra nos termos da alínea c) do n.º 3 do art. 142º do CPTA, uma vez que a sentença decidiu, na parte recorrida, em sentido diverso da jurisprudência maioritária consultada e citada nas alegações de recurso (sendo entendimento pacífico do STA o de que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano - cfr. excerto do ac. do Pleno da Secção de CT do STA, de 17/6/2009, rec. n.º 0447/07).

E na verdade, apesar de este citado acórdão do Pleno (bem como nos restantes acórdãos da secção citados pelo recorrente) a questão nuclear se substancia na de saber se os juros moratórios podem incidir sobre os juros indemnizatórios (aliás, o sumário do acórdão do Pleno é o seguinte: «Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, eles, não são cumulativos») este aresto também não deixa de afirmar, em desenvolvimento daquela questão nuclear, que a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do art. 3º, n.º 1, do DL n.º 73/99, de 16/3, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento jurídico aplicável.

Nesta óptica, portanto, o presente recurso será admissível.

4.4. É certo que como referem Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 2005, Comentário 3 ao art. 142º, pp. 705/706) correspondendo esta situação considerada na alínea c), à previsão do artigo 678º, n.º 6, do CPC e pretendendo-se aí reforçar as garantias das partes contra qualquer decisão das instâncias - ainda que proferida em processo que não admita recurso - que desaplique a jurisprudência uniformizada pelo STA, parece claro que o «fundamento do recurso apenas poderá ser constituído pela existência de um acórdão tirado pelo STA no âmbito de um recurso de uniformização de jurisprudência, a que se refere o artigo 152º, ou de um julgamento ampliado de revista, previsto no artigo 148º, incumbindo ao recorrente o ónus de indicar o acórdão anterior que está em oposição com a decisão recorrida (artigo 687º, n.º 1, do CPC) ((Neste sentido, reportando-se ao recurso similar, previsto no artigo 678º, n.º 6, do CPC, LOPES DO REGO, Comentários, pág. 568).»

Daí que, para estes autores, não se trate «aqui de um recurso per saltum para o STA - que apenas pode ter lugar nas situações previstas no artigo 151º -, mas antes de um típico recurso de apelação que é interposto para o TCA se se reportar a decisão de um tribunal administrativo de círculo. Só se a decisão do TCA mantiver a decisão recorrida, persistindo em contrariar a jurisprudência uniformizada do STA, é que há lugar à impugnação a que se refere o artigo 152º, com o fundamento previsto na alínea a) do seu n.º 1, mantendo-se, para esta segunda via de recurso, a regra deste artigo 142º, n.º 3, alínea c) - é admissível o recurso para uniformização de jurisprudência independentemente do valor da causa ((Neste sentido, por referência ao recurso em processo civil, LOPES DO REGO, ob. cit, págs. 568-569).»

E na verdade, escreve o Cons. Lopes do Rego (Comentários ao Código de Processo Civil, Vol. I, Almedina, Junho de 2004, Comentário VI ao art. 678º do CPC, pp. 568 e 569) o seguinte:

«O n.º 6, introduzido pelo DL n.º 180/96, surge como consequência do novo sistema estabelecido para a uniformização da jurisprudência, visando reforçar as garantias das partes contra qualquer decisão das instâncias - ainda que proferida em causa que não admita recurso ordinário - que desaplique jurisprudência precedentemente uniformizada pelo STJ, através do julgamento em revista ampliada (ou através da emissão de assento a que passa a ser conferido idêntico valor, nos termos do art. 17º, n.º 2, do DL preambular); procurou, deste modo, assegurar-se - qualquer que seja o valor da acção - o interesse na unidade da jurisprudência. Porque tal possibilidade poderia ficar coarctada nas causas que não comportassem recurso ordinário, este n.º 6 veio prescrever que, independentemente do valor da causa e da sucumbência, é sempre admissível recurso das decisões proferidas contra jurisprudência anteriormente uniformizada pelo STJ.

Pressuposto da excepcional recorribilidade da decisão (nos casos compreendidos, nomeadamente, na alçada do tribunal “a quo”) é a existência de um efectivo conflito ou colisão entre a solução adoptada e a previamente definida pelo STJ, mediante assento ou julgamento em revista ampliada, incumbindo ao recorrente o ónus de indicação expressa deste fundamento (art. 687º, n.º 1), que será apreciado no tribunal “ad quem” - a Relação se se tratar de decisão proferida na 1ª instância: na verdade, estando a causa compreendida na alçada do tribunal, não poderá funcionar nunca o mecanismo do recurso “per saltum”, estabelecido no art. 725º - e só nos casos em que a Relação decida idênticamente, no sentido da não aplicação da doutrina constante da precedente uniformização de jurisprudência, se abrirá então a via de recurso para o STJ; neste caso, incumbirá naturalmente ao presidente decidir acerca da eventual intervenção do plenário das secções cíveis - com vista à possível reapreciação da doutrina previamente estabelecida - nos termos previstos no n.º 1 do art. 732º-A.

Sobre o conceito de “jurisprudência uniformizada” - que abrange apenas os antigos assentos e os acórdãos proferidos pelo plenário das secções cíveis, no âmbito da revista ampliada - cfr. Ac. STJ in BMJ 477, pág. 400.»

E mais adiante (Comentário I ao art. 687º, p. 578) «O n.º 1 estabelece, para o recorrente, nos casos em que a recorribilidade (excepcional) da decisão assenta num fundamento específico, o ónus de o indicar logo no requerimento de interposição, já que a decisão a proferir pelo juiz acerca da admissibilidade do recurso pressupõe, neste caso, o conhecimento do fundamento em que o recorrente se baseia. Cfr. Ac. STJ in BMJ 463, pág. 505).»

4.5. Porém, no caso, esta doutrina não será aplicável, dado que estamos (ainda) no âmbito do contencioso tributário e a admissibilidade do recurso per saltum (para o STA) não estará condicionada pela regra do valor indeterminável do processo ou do valor superior a três milhões de euros (art. 32º do CPTA), mas, apenas, pela regra da competência constante da alínea b) do art. 26º do ETAF, segundo a qual compete à Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito.

Acresce, por outro lado, que no requerimento de interposição do recurso o recorrente alega que o interpõe «nos termos dos artigos 140º e seguintes do CPTA, aplicáveis por força do 279º n.º 2 do CPPT»; e embora não refira expressamente o fundamento da citada alínea c) do art. 142º do CPTA, invoca que, contrariamente ao decidido, «a taxa de juros legal é de 4% ao ano, conforme aliás, é confirmado pela



jurisprudência recente ...» e que «Neste mesmo sentido, veja-se este excerto do Ac. do Pleno da Secção de CT do STA, Rec. 0447/07 de 17/06/2009 que se transcreve devido à clareza da exposição ...»

Ou seja, o recorrente referencia expressamente o acórdão do Pleno, de 17/6/2009, no rec. n.º 447/07, que há-de ter-se como equivalente, em sede de contencioso tributário, ao acórdão uniformizador, para efeitos da jurisprudência uniformizada referida na alínea c) do n.º 3 do art. 142º do CPTA.

Pelo que, assim sendo, se tem por admissível o presente recurso.

5. Há, pois que dele conhecer.

E fazendo-o, dir-se-á que se conclui pela procedência do mesmo.

Com efeito, a jurisprudência maioritária desta secção do STA, espelhada, entre outros, no citado acórdão do Pleno de 17/6/2009 (embora com 3 votos de vencido) – que, de todo o modo, parecem reportar o sentido deste voto apenas à questão da possibilidade de cumulação de juros indemnizatórios e moratórios), vem afirmando que a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do art. 3º, n.º 1, do DL n.º 73/99, de 16/3, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, em virtude da violação da obrigação principal do dever fundamental de pagar impostos. Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento.

E apesar de, como acima se disse, neste aresto a questão nuclear se substanciar não na referente à própria taxa aplicável mas, antes, na de saber se os juros moratórios podem incidir sobre os juros indemnizatórios (questão à qual parece, aliás, reportar-se o sentido dos três votos de vencido supra referidos), o dito aresto também não deixa de afirmar que a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do art. 3º, n.º 1, do DL n.º 73/99, de 16/3, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento jurídico aplicável

Diz-se, na verdade, no citado acórdão:

«Consequentemente, nos casos em que sejam simultaneamente aplicáveis aqueles dois artigos, há que interpretar correctivamente o artigo 100º: em virtude da liquidação ilegal, são devidos juros indemnizatórios até que se complete o prazo de execução espontânea da decisão judicial; após este prazo, e até integral pagamento, são devidos juros moratórios nos termos do artigo 102º, n.º 2. Cfr. Lima Guerreiro, ob. cit., pp. 420-421.

Por outro lado, são de diferente natureza as dívidas que geram juros indemnizatórios e as dívidas que são fonte de juros compensatórios: no primeiro caso, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal – artigo 43º da Lei Geral Tributária -, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo, visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida - cfr. artigo 35º do mesmo diploma. Daí que, quando se torna possível a realização da liquidação, os juros compensatórios sejam conjuntamente liquidados com a dívida de imposto, na qual se integram – n.º 8 deste último normativo.

Assim, os juros de mora – a favor da Fazenda Pública -, sendo devidos, vão incidir também, nesta medida, sobre os juros compensatórios, à taxa de 1% ao mês ou fracção – cfr. artigo 3º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (determina a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas).

Ou seja: se o sujeito passivo não cumprir a obrigação tributária no prazo de pagamento voluntário, passam a ser devidos juros de mora a favor da Fazenda Pública que são calculados sobre a dívida de imposto na qual, nos termos do artigo 35º, n.º 8, da Lei Geral Tributária, se integram os juros compensatórios (que eventualmente sejam devidos).

Naturalmente, não há, para os juros indemnizatórios, disposição legal semelhante àquele n.º 8 do artigo 35º da Lei Geral Tributária. Sendo juros devidos a favor do contribuinte, em virtude de uma liquidação e subsequente desapossamento ilegais, não podem ser integrados numa dívida de imposto.

Do mesmo modo, devido à sua natureza, não podem tais juros moratórios - a favor da Fazenda Pública - incidir sobre juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

E também não é possível, nos preditos termos, que os juros de mora – a favor do contribuinte – incidam sobre os juros indemnizatórios, em face da sua idêntica função.

Aliás, tal função reparadora, ainda que atinente a factos geradores distintos, como se viu, é concretizada, nas duas espécies de juros, através da mesma taxa. Com efeito, a Lei Geral Tributária não determina qual é a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo e o sistema fiscal prevê apenas duas taxas de juro: a taxa de juros legal de 4% ao ano, prevista na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril; e a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do artigo 3º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Esta taxa mais elevada que a devida nas restantes espécies de juros justifica-se pelo facto de estar em causa a violação da obrigação principal do “dever fundamental” de pagar impostos. Ao não cumprir

a obrigação tributária no prazo de cumprimento voluntário, num momento em que a liquidação já foi efectuada e o montante em dívida é já certo, líquido e exigível, o contribuinte impede o Estado Fiscal de Direito de actuar, uma vez que este não pode “dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos)” – Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Colecção Teses, 1998, pp. 185-187.

Ora, bem se vê que esta taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado, dada a sua natureza especial, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, em virtude da predita violação da obrigação principal do dever fundamental de pagar impostos.

Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento. Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 20 de Outubro de 2004, processo n.º 01041/03, em que se decidiu que, “na vigência do Código de Processo Tributário, os juros indemnizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável aos serviços, devem ser contados à taxa do artigo 559º do Código Civil, já que o artigo 24º do CPT nem estabelece essa taxa, nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias”.

Taxa de 4% que, dada a natureza das dívidas envolvidas, nos preditos termos, é também aplicável aos juros compensatórios (como determina expressamente o artigo 35º, n.º 10, da Lei Geral Tributária) e aos juros indemnizatórios (por força da remissão expressa do artigo 43º, n.º 4, do mesmo diploma legal).»

E porque não se vêem razões que infirmem as bases argumentativas em que se apoia esta citada jurisprudência, havemos de concluir que a sentença recorrida, ao julgar procedente a acção, condenando o executado a pagar aos exequentes, além do mais, juros de mora calculados sobre o montante de 715,34 Euros (de capital já pago), à taxa de 1% ao mês, contados entre 9/3/2010 e 20/10/2010, enferma do erro de julgamento que lhe é imputado pelo recorrente.

E nem se diga, como pretende a recorrida (cfr. alínea e) das contra-alegações) que a ser assim, ocorre inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade (art. 13º da CRP) e do princípio da responsabilidade civil extra-contratual do Estado (arts. 22º e 271º da CRP): é que, como igualmente se exara no citado aresto, é «diversa, como acima se acentuou, a natureza da dívida ao Estado para pagamento de impostos – cfr. Casalta Nabais, *ob. cit.* – e a da dívida daquele ao contribuinte, situável no plano de qualquer outro débito a este».

Neste contexto, procedem, portanto, as Conclusões do recurso.

#### DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso:

a) revogar, nos preditos termos, a sentença recorrida na parte em que, julgando procedente a execução de julgado, condenou a executada a pagar à exequente juros de mora sobre o capital reclamado (no montante de 715,34 Euros, referente a imposto indevidamente pago) calculados à taxa de 1% ao mês, contados entre 09/03/2010 e 20/10/2010, julgando-se agora procedente a mesma execução mas apenas na medida da condenação da executada a pagar à exequente juros de mora sobre o capital reclamado (no montante de 715,34 Euros, referente a imposto indevidamente pago) calculados à taxa de 4% ao ano (fixada no art. 559º do CCivil) contados entre 09/03/2010 e 20/10/2010.

Custas pela recorrida, que contra-alegou o recurso.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) Sob a epígrafe «Decisões que admitem recurso», o n.º 1 do art. 142º do CPTA dispõe que «O recurso das decisões que, em primeiro grau de jurisdição, tenham conhecido do mérito da causa é admitido nos processos de valor superior à alçada do tribunal do qual se recorre».

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Nulidade por erro na forma de processo. Convolação. Regime de transparência fiscal.*

### Sumário:

*I — Relativamente a actos proferidos em processo de revisão oficiosa ou de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial é o meio processual adequado quando o acto a impugnar contiver efectivamente a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.*

- II — *A nulidade substanciada no erro na forma de processo é de conhecimento oficioso no processo judicial tributário, pois que é obrigatória a convolação do processo para a forma adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada).*
- III — *A aplicação de presunções contidas em normas de incidência objectiva são ilidíveis pelos interessados.*
- IV — *Se o STA não dispõe de base factual para decidir o recurso jurisdicional interposto, deve ordenar-se a ampliação e especificação da matéria de facto pertinente ao julgamento da causa.*

Processo n.º 441/11-30.

Recorrente: Subdirector Geral dos Impostos.

Recorrido: Mário João Mira Marques Mendes.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. O Subdirector-Geral dos Impostos recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou procedente o recurso contencioso (acção administrativa especial) interposto por Mário João Mira Marques Mendes contra o despacho, de 18/12/2000, de indeferimento do recurso hierárquico que este interpusera do indeferimento de reclamação graciosa relativa à fixação do rendimento colectável de IRS do ano de 1991.

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

1 - Muito embora a entidade recorrida na altura da contestação não tenha levantado a questão da inadequação do meio processual utilizado pelo recorrente, ora recorrido, relativamente à apresentação dos presentes autos para impugnar um acto de liquidação do imposto, uma vez que tal excepção é do conhecimento oficioso e a douda sentença recorrida não se pronunciou sobre tal matéria vem a entidade recorrida, ora recorrente, alegar a inadequação do meio processual.

2 - Na verdade, muito embora o recorrente, ora recorrido, reclame contra a imputação de lucros que a Administração Fiscal lhe fez, enquanto sócio da sociedade de advogados, Botelho Moniz, Magalhães Cardoso e Marques Mendes e Ruiz, sujeita ao regime da transparência fiscal o que vem pedir no final da sua reclamação graciosa, sobre qual recaiu o despacho de indeferimento do Senhor Director de Finanças Adjunto de Lisboa, 22.09.1999, é o seguinte:

“Pelo exposto o requerente solicita a V. Exa. que seja anulada a liquidação que lhe foi notificada.”

3 - Por assim ser, estando em causa a liquidação do imposto e à semelhança do que acontece com a sua sucedânea acção administrativa especial o recurso contencioso de anulação não tem por objecto o acto tributário ou a liquidação do imposto, mas, o acto administrativo proferido em questões fiscais, por vícios próprios imputáveis ao mesmo e que geram a sua anulabilidade.

4 - A Botelho Moniz, Magalhães Cardoso e Marques Mendes e Ruiz é uma sociedade de advogados sujeita ao regime da transparência fiscal, sendo o capital social daquela sociedade distribuído em partes iguais pelos cinco sócios, cabendo ao ora recorrido Mário João Mira Marques Mendes uma participação de 20%.

5 - A sociedade, em causa, relativamente ao exercício de 1991, declarou uma matéria colectável de 10.116.846\$00, sendo que nenhuma parcela desta matéria colectável foi atribuída ao ora recorrido e como tal não foi considerada como rendimento no âmbito da liquidação do IRS, para efeitos de liquidação do seu IRS do ano de 1991.

6 - Acresce que, a administração fiscal entende que o recorrido tinha de declarar e incluir entre o seu rendimento do ano de 1991, parcela que lhe era devida por imputação do lucro tributável da sociedade Botelho Moniz, Magalhães Cardoso e Marques Mendes e Ruiz de que é sócio.

7 - Não foi esse o entendimento do recorrido que sustenta não ter auferido qualquer parcela do lucro daquela sociedade, relativamente ao ano de 1991, pela razão simples de por deliberação da Assembleia Geral, da referida sociedade, de 20.03.1992, aprovada por unanimidade, ter sido excluído de qualquer participação nos respectivos lucros.

8 - A deliberação não releva para efeitos fiscais e, designadamente, para a correcta liquidação do IRS devido pelo recorrido, relativamente ao ano de 1991.

9 - No entanto, a douda sentença recorrida vai no sentido de que a Administração Fiscal não pode concluir por si só da irrelevância ou nulidade da deliberação da Assembleia Geral que excluía o recorrido da participação dos lucros da Sociedade Botelho Moniz, Magalhães Cardoso e Marques Mendes e Ruiz de que é sócio, só podendo, assim, considerar os valores que caberiam ao recorrido por força do lucro tributável daquela sociedade, no ano de 1991, depois de anulada judicialmente a citada deliberação da Assembleia Geral da sociedade, de 20.03.1992.

10 - A douta sentença recorrida, salvo o devido respeito fez uma errada interpretação e aplicação da lei no caso dos presentes autos.

11 - Na verdade, quer do artigo 5º (actual artigo 6º), do Código do IRC, quer do artigo sétimo do Pacto Social, em causa, resulta explicitamente que será sempre imputado a todo e qualquer sócio, parcela maior ou menor da matéria colectável da sociedade, apenas não sendo imperativo que essa imputação seja proporcional à sua participação social (capital de que seja titular).

12 - Quer o artigo 5º (actual artigo 6º), do Código do IRC, quer o artigo sétimo do Pacto Social impedem que se exclua integralmente qualquer sócio da distribuição da matéria colectável da sociedade.

13 - Ao contrário do decidido na douta sentença recorrida, não é pensável que a deliberação de uma Assembleia-Geral, órgão interno de uma sociedade de direito privado, possa ser oponível à Administração Fiscal como se tratasse de acto de entidade pública em posição hierarquicamente superior à da entidade demandada, ora recorrente.

14 - A deliberação da Assembleia-Geral da sociedade, em questão, é um acto de eficácia interna da referida sociedade e a douta sentença recorrida ignorou essa circunstância, como ignorou que a administração fiscal porventura, nem legitimidade terá para impugnar a deliberação da Assembleia-Geral, em causa.

15 - Tal exigência redundaria, aliás, na atribuição de uma presunção de legalidade a meros actos de direito privado, quando tal prerrogativa, como se depreende é exclusiva de determinados actos de direito público.

16 - A douta sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação aos factos de, entre outras disposições legais, nomeadamente, o artigo 97º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o artigo 5º (actual artigo 6º), do Código do IRC e o artigo 22º do Código das Sociedades Comerciais.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra alegando, o recorrido formulou as seguintes conclusões:

1. O ora Recorrente alega a inadequação do meio processual utilizado pelo ora Recorrido – de recurso contencioso ao invés de impugnação judicial –, *“muito embora a entidade recorrida na altura da contestação não tenha levantado a questão”*, pois, segundo o mesmo, *“tal excepção é do conhecimento officioso e a douta sentença recorrida não se pronunciou sobre tal matéria”* (conclusão 1 das alegações do ora Recorrente).

2. A forma de processo utilizada correspondeu à forma indicada na própria notificação da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico (*cf.* Ofício n.º 01381, de 16.01.2001, junto como documento n.º 1 do recurso contencioso de anulação, fls. 25 dos autos), pelo que o aqui Recorrido interpôs recurso contencioso nos termos do então já aplicável artigo 76º, n.º 2, do CPPT, segundo o qual: *“A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”* (destaque acrescentado).

3. O aqui Recorrido não pode ser prejudicado por um erro da inteira responsabilidade da própria AT, cujas notificações, nos termos do artigo 36º, n.º 2, do CPPT, *“conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado (...)”* (destaque acrescentado), sob pena de uma total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da Administração.

4. É não só o que decorre do artigo 37º, n.º 4 do CPPT, como também esse Supremo Tribunal Administrativo já decidiu que *“[a] errada indicação pela administração dos meios de defesa a utilizar pelo administrado (...) não pode prejudicar o uso do meio adequado pelo contribuinte”* (Ac. do STA, de 17-05-2000, processo 024382, Relator Benjamim Rodrigues, *in* www.dgsi.pt) e que, no caso de erro na notificação, nada obsta à aplicação subsidiária do artigo 161º do Código de Processo Civil (CPC), o qual dispõe que *“[o]s erros e omissões dos actos praticados pela secretaria judicial não podem, em, qualquer caso, prejudicar as partes”* (Ac. do STA, de 09-09-2009, processo 0461/09, Relator Miranda de Pacheco, *in* www.dgsi.pt).

5. Em qualquer caso, a invocação da inadequação do meio processual, só agora feita pelo ora Recorrente, é extemporânea e não poderá ser tida em conta por este Tribunal.

6. O invocado erro na forma de processo – a que se refere o artigo 199º do CPC, aqui aplicável *ex vi* artigo 2º do CPPT – não pode simplesmente ser avaliado como uma excepção de conhecimento officioso, invocável a qualquer altura e passível de ser sempre apreciada em sede de recurso, pois como já decidido pelo Supremo Tribunal de Justiça, *“os recursos destinam-se a reapreciar questões decididas no tribunal inferior, nunca a criar questões novas”*, pelo que *“se o erro na forma de processo apenas foi suscitado nas alegações de recurso (...) [o Tribunal de recurso] não podia dele conhecer”* (neste sentido, Ac. do STJ, de 26-03-1996, processo 087584, Relator Pais de Sousa, *in* www.dgsi.pt).

7. O erro na forma de processo deve ser avaliado como potencial causa de nulidade e importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida pela lei (artigo 199º, n.º 1 do CPC).

8. Nos termos do artigo 202º do CPC, da indicada nulidade pode o Tribunal conhecer oficiosamente a menos que a mesma deva considerar-se sanada.

9. Pode qualquer das partes argui-la, mas apenas e só até à contestação ou nesse articulado (artigo 204º do CPC), e, quando seja o Tribunal a conhecê-la oficiosamente, tal só pode ser feito no despacho saneador ou até ao momento da prolação da sentença, quando, como no caso presente, não tiver havido despacho saneador (artigo 206º, n.º 2, do CPC).

10. Ultrapassados os indicados momentos ou fases processuais, se não tiver sido invocada ou oficiosamente conhecida ou declarada, a nulidade considera-se sanada (neste sentido, Ac. do Tribunal da Relação do Porto, de 19-10-2010, processo 6792/09.4TBVNG.P1, Relator M. Pinto dos Santos, *in* www.dgsi.pt).

11. O ora Recorrente, aceitando que estava a responder a um recurso contencioso limitou-se a responder à questão de fundo, aduzindo as razões que, no seu entender, deveriam levar à improcedência do “*presente recurso*” (fls. 55), sendo que o tribunal “*a quo*” também em parte alguma declarou a existência do invocado vício, pelo que a nulidade já não pode ser arguida, nem oficiosamente conhecida, porque, entretanto, foi proferida a “sentença final”, nos termos e para os efeitos do artigo 206º, n.º 1 do CPC (também neste sentido, o Ac. deste Supremo Tribunal Administrativo, de 12-07-1989, processo 005780, Relator Laurentino Araújo, bem como o Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de 19-02-2004, processo 04B101, relator Ferreira de Almeida, ambos *in* www.dgsi.pt).

12. Ainda que venha a ser considerado, por este Tribunal, não se encontrar sanada a apontada nulidade e se decida conhecer, nesta sede, do invocado erro na forma de processo – no que não se concede – sempre a consequência será a convalidação, possível e necessária, do recurso contencioso em impugnação judicial, pois que tal é imposto pelos princípios da tutela jurídica efectiva e da obtenção de justiça material.

13. A convalidação resulta obrigatória do disposto no artigo 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e, bem assim, nos artigos 98º n.º 4 do CPPT e 199º do CPC, não oferecendo a mesma quaisquer dúvidas, nomeadamente em face da jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores (neste sentido, e por todos, o Ac. deste Supremo Tribunal Administrativo de 27-04-2005, processo 0800/04, Relator Jorge de Sousa).

14. Nada impede esta convalidação, tanto mais que a petição inicialmente apresentada, mesmo apreciada sob a perspectiva da nova forma processual, reúne os requisitos de uma petição de impugnação judicial e foi oferecida tempestivamente (a petição de recurso de anulação foi apresentada no prazo de dois meses indicado pela AT, sendo o prazo para deduzir impugnação judicial de 90 dias contados da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, nos termos do artigo 102º do CPPT).

15. Impondo a lei que sejam mantidos todos os actos que possam ser aproveitados (artigo 199º do CPC) e não tendo a utilização do meio processual em causa implicado uma qualquer diminuição dos poderes processuais das partes, impõe-se a manutenção de todos os actos praticados até este momento, incluindo as alegações e contra-alegações de recurso, pelo que deve, este Supremo Tribunal Administrativo, apreciar o mérito do presente recurso jurisdicional, pois que a tal apreciação nenhuma razão formal se opõe.

16. Aguardando o aqui Recorrido, há mais de dez anos, pelo julgamento do mérito da pretensão que, legitimamente, pretende ver reconhecida, interpretação diversa da exposta – quanto às acima indicadas normas, no sentido de que as mesmas lhe conferem a possibilidade legal de ver, sem mais delongas, julgada definitivamente a presente causa –, sempre implicaria a violação de princípios constitucionais, nomeadamente, do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva e da função jurisdicional, consagrados nos artigos 20º, 202º, n.ºs. 1 e 2 e 203º da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidade que expressamente se invoca para todos os efeitos legais.

17. Como bem julgou o Tribunal “*a quo*”, a AT não pode, por si própria, apreciar e decidir da suposta nulidade de um acto jurídico, como seja a deliberação social de 20 de Março de 1992 da sociedade de transparência fiscal “Botelho Moniz, Magalhães Cardoso, Marques Mendes & Ruiz – Sociedade de Advogados”, sociedade da qual o ora Recorrido era sócio, em 1991, com uma participação social correspondente a 20% do capital social.

18. Na referida Assembleia Geral, foi deliberada e aprovada a distribuição do lucro tributável relativo ao exercício de 1991, no valor de 10.116.846\$00, independentemente do valor da quota de cada um dos sócios e de acordo com o disposto no artigo 7º do pacto social.

19. Resulta claro do artigo 5º, n.º 3 (actual 6º, n.º 3) do CIRC que a imputação dos lucros da sociedade no rendimento tributável em IRS de cada um dos sócios, apenas deve ser feita em partes iguais no caso de faltarem elementos que permitam concluir de outra forma, ou seja, quando outra coisa não resulte do acto constitutivo ou quando o mesmo nada disponha quanto a esta matéria.

20. Do n.º 1 do artigo 7º do acto constitutivo da Sociedade de Advogados aqui em causa consta expressamente que “Os lucros a distribuir são repartidos pela forma que for determinada anualmente na assembleia geral ordinária”, sendo, pois, evidente que existem elementos fixados no pacto social, nos termos e para os efeitos do então artigo 5º, n.º 3, do CIRC.

21. Não se retira, nem tinha de se retirar, do pacto social qualquer garantia de participação anual dos sócios nos lucros da sociedade, muito menos se podendo considerar que tal participação teria sempre de existir pelo facto de no mesmo pacto a mesma não se encontrar excluída.

22. Todos os sócios deliberaram, por unanimidade, não ser distribuído qualquer lucro ao ora Recorrido, facto que torna por demais evidente que a deliberação não foi tomada em violação de qualquer direito societário: os próprios “visados”, isto é, os sócios a quem não foram distribuídos quaisquer lucros votaram, eles próprios, no sentido da não distribuição.

23. Trata-se aqui de uma sociedade de profissionais que, não obstante ter por fim a repartição de resultados, tem como objectivo o exercício em comum da profissão de advogado (*cf.* artigo 1º do D.L. n.º 513-Q/79, de 26 de Dezembro, em vigor à data dos factos e, bem assim, o actual artigo 1º do D.L. n.º 229/2004, de 10 de Dezembro).

24. Atenta a natureza específica das sociedades de advogados – traduzida, aliás, em disposições como a do actual artigo 12º, n.º 1 (antigo artigo 8º, n.º 1), que impõe a necessidade de todos e cada um dos sócios participarem com a sua indústria –, necessariamente releva, para a repartição dos lucros, a medida da contribuição de cada sócio para a respectiva formação.

25. Ao ora Recorrido não foram distribuídos lucros, pelo que a imputação feita constitui uma ficção, que, para além de tudo o mais, viola claramente um dos pressupostos da incidência do imposto que é o da existência de rendimentos (*cf.* artigo 1º do CIRS).

26. Estamos perante uma sociedade civil profissional, pelo que não é aplicável ao caso *sub judice* o disposto no artigo 22º do CSC, incorrectamente invocado para fundamentar a – injustificável e, de qualquer forma, sempre errada – decisão administrativa proferida.

27. Nem mesmo em face do disposto no artigo 994º do CC, disposição praticamente idêntica ao citado artigo 22º do CSC, essa sim aplicável às sociedades civis, tem razão o ora Recorrente.

28. O que se proíbe no artigo 994º do CC, como aliás no artigo 22º do CSC é o chamado *pacto leonino* ou seja, a cláusula inserta no próprio pacto social, que determine a exclusão de determinado sócio da comunhão nos lucros ou o isente de participar nas perdas, não existindo cláusula no pacto constitutivo que exclua qualquer dos sócios da comunhão nos lucros ou, sequer, que limite o respectivo direito aos lucros de forma desrazoável ou desproporcionada.

29. Na Cláusula 7ª do Pacto Social estabelece-se, somente, de acordo com o estabelecido no Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, que a distribuição dos lucros se fará de acordo com o que for deliberado em Assembleia Geral dos Sócios, nada havendo de abusivo ou ilegal em tal estipulação, não constituindo a mesma pacto leonino.

30. Do pacto social ressalta que: (i) os lucros a distribuir são repartidos pela forma que for determinada anualmente na assembleia geral ordinária (*cf.* Cláusula 7ª, n.º 1); (ii) as deliberações da Assembleia devem ser tomadas por unanimidade de todos os sócios (*cf.* Cláusula 6ª, n.º 5); (iii) na falta daquela determinação, os lucros são repartidos proporcionalmente ao valor das quotas e das partes de indústria (*cf.* Cláusula 7ª, n.º 2), pelo que a Cláusula 7ª do pacto social não é susceptível de impedir o acesso de qualquer dos sócios aos lucros, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 994º do CC pois basta o voto desfavorável de qualquer dos sócios para que as deliberações não possam ser tomadas.

31. A Cláusula 7ª do pacto social é, pois perfeitamente válida e eficaz, não só atento o disposto no Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, que dispõe especificamente sobre a matéria (*cf.* o artigo 25º, do D.L. n.º 513-Q/79, de 26 de Dezembro, entretanto substituído pelo artigo 32º do D.L. n.º 229/2004, de 10 de Dezembro), como também atentas as disposições do Código Civil sobre sociedades civis (vejam-se os artigos 991º e 992º) e o próprio artigo 5º, n.º 3 (actual 6º, n.º 3) do CIRC.

32. Nos termos do anterior artigo 2º, n.º 1 (bem como do actual artigo 8º, n.º 1) do Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, o projecto de pacto social foi submetido à aprovação da Ordem dos Advogados, pelo que se dúvidas houvesse, certamente teriam sido suscitadas.

33. Por outro lado, não existe, sequer, obrigatoriedade legal de distribuição periódica de lucros. E isto quer se trate de sociedades civis, quer se trate de sociedades comerciais [vejam-se os artigos 991º e 992º do CC, 25º, n.º 2 do D.L. 513-Q/79, de 26 de Dezembro (bem como 32º, n.º 1, do D.L. 229/2004, de 10 de Dezembro), 33º, 217º e 294º do CSC].

34. O entendimento atrás exposto, coaduna-se inteiramente com a Informação n.º 153/94, de 04/08/1994, proferida pela Direcção-Geral de Contribuições e Impostos, publicada em “O Informador Fiscal”, 1ª Série, 1994, junto aos autos a fls. 46, que, relativamente a um caso em tudo idêntico ao que motivou o presente processo, considerou que a imputação da matéria colectável aos sócios de uma sociedade de transparência fiscal pode ser efectuada de acordo com o estabelecido no pacto social, *ex vi* do disposto no então artigo 5º, n.º 3, do Código do IRC.

35. E se, não obstante esta conclusão, no ponto 5 da dita Informação n.º 153/94, de 04/08/1994, da D.G.C.I., é efectuado o reparo que desta forma se deixa ao critério da entidade a “escolha” dos critérios (que podem variar de ano para ano) que considerar mais vantajosos do ponto de vista fiscal, atenta a progressividade das taxas de tributação em IRS para imputação da matéria colectável aos sócios – reparo também vertido na Sentença Recorrida –,

36. o certo é que da simples análise dos autos resulta que a imputação, decidida em Assembleia Geral, não só não procurou, de modo algum, prejudicar o Estado, como efectivamente nenhum prejuízo lhe causou, pois o total de IRS arrecadado ascendeu à quantia de Esc. 3.090.131\$00, sendo que se a Assembleia Geral tivesse adoptado o critério ficcionado da Administração Fiscal, imputando igualmente a cada sócio um quinto da matéria tributável, o valor arrecadado teria sido de apenas Esc. 2.290.895\$00.

37. Por último, sempre seria de questionar como é que se poderia justificar a imputação adicional de um rendimento que, por respeitar a uma única matéria colectável, já foi, anteriormente, objecto de tributação ao nível do IRS dos sócios.

38. É que mesmo a admitir-se, no que não se concede, que o critério de imputação dos rendimentos utilizado pelos sócios não era o correcto, sempre haveria de se questionar, previamente a esta “imputação oficiosa” de rendimentos ao ora Recorrido, o próprio anexo 22 B, já que do que aqui se trata, em primeira linha, é da matéria colectável respeitante a pessoa colectiva.

39. Nenhuma razão assiste, pois, ao ora Recorrente quando alega que a Assembleia Geral não poderia deliberar nos termos em que o fez, sendo que o mesmo, ao decidir como decidiu, violou frontalmente o disposto no artigo 25º, do D.L. n.º 513-Q/79, de 26 de Dezembro (actualmente substituído pelo artigo 32º, n.º 1, do D.L. 229/2004, de 10 de Dezembro), nos artigos 5º, n.º 3 (actual artigo 6º, n.º 3) do CIRC, 1º e 19º do CIRS e fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 22º do CSC.

40. Por outro lado, e como bem decidiu o Tribunal “a quo” não pode a AT arrogar-se possuir competências jurisdicionais e, dessa forma, substituir-se aos Tribunais, declarando nulos ou ineficazes actos jurídicos validamente adoptados e geradores de efeitos na ordem jurídica.

41. Interpretação diversa da exposta quanto às acima indicadas normas (no sentido de que as mesmas não permitem à AT actuar nos termos em que actuou), sempre implicaria a violação de princípios constitucionais, nomeadamente, da iniciativa económica privada, da ausência de obrigação de pagamento de impostos ilegais ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, da função jurisdicional, do respeito pelos direitos e garantias dos administrados e do próprio Estado de Direito Democrático, consagrados nos artigos 61º, n.º 1, 103º e 104º, 202º, n.ºs. 1 e 2 e 203º, 266º e 268º, n.º 4, e 2º da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidade que expressamente se invoca para todos os efeitos legais.

Termina pedindo a improcedência do recurso e a confirmação da sentença recorrida.

1.4. O MP emite parecer no sentido da revogação da sentença recorrida e na determinação da convocação do processo para a forma de impugnação judicial, nos termos seguintes:

«I. Nada a opor à convocação do processo para a forma de impugnação judicial, a qual deve ser mandada seguir com a contestação da representante da F.P., pois, para além do mais, afigura-se necessário que seja junto o processo administrativo – art. 98º, n.º 4 e 110º, n.º 4 do CPPT.

Nesse sentido se pronunciou o ac. do S.T.A. de 7-12-2010 proferido no proc. 0748/10, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Com efeito, quanto à questão referente ao regime de transparência fiscal, há ainda que levar em conta o que constar quanto à actividade efectivamente exercida, segundo o que resulta ainda do princípio da prevalência da substância sobre a forma prevista no art. 11º n.º 2 da L.G.T.

II. A interpretação propugnada quanto ao art. 5º (ora 6º) n.º 3 do C. do I.R.S. parece não ser aquela que corresponde à intenção do legislador, sendo admissível a remessa para outras formas de determinação como a efectuada.

Contudo, a deliberação da assembleia geral da sociedade de advogados tem de estar de acordo com a realidade, o que implica a consideração de outros “elementos” – tal o que parece resultar da referência efectuada, a propósito, no ponto 3 do preâmbulo do C. do I.R.C., em que se refere: “O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição”.

III. Nestes termos, e decidindo-se em conformidade com o ponto I, é de determinar a revogação da sentença recorrida e de determinar a referida convocação.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

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

1. A “Botelho Moniz, Magalhães Cardoso, Marques Mendes e Ruiz – Sociedade de Advogados” é uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal;

2. O seu capital social está igualmente repartido por cinco sócios, nos quais se inclui o Recorrente (fls. 26);

3. Do pacto social consta, nomeadamente e ainda, o seguinte:

«ARTIGO 7º

1 - Os lucros a distribuir são repartidos pela forma que for determinada anualmente na assembleia geral ordinária.

2 - Na falta dessa determinação, os resultados sociais são repartidos do seguinte modo: 50% proporcionalmente ao valor das quotas; 50% proporcionalmente às partes de indústria.

3 - A assembleia geral poderá atribuir aos sócios remunerações em contrapartida dos serviços por estes prestados à sociedade».

4. As participações de indústria estão repartidas em proporção igual às participações de capital (fls. 28);

5. No exercício de 1991, declarou um lucro tributável de 10.116.846\$00 (declaração mod. 22/IRC, a fls. 6 do apenso de reclamação);

6. Por deliberação formalizada em acta de 20/03/1992, foi determinado o seguinte:

«...aprovado por unanimidade que o lucro tributável no valor de dez milhões, cento e dezasseis mil, oitocentos e quarenta e seis escudos fosse distribuído da seguinte forma: Novecentos e trinta e seis mil setecentos e cinco escudos, ao Doutor Carlos Manuel Pereira Botelho Moniz; Sete milhões novecentos e seis mil cento e trinta escudos ao Doutor António Luís Marini Magalhães Cardoso e um milhão duzentos e setenta e quatro mil e onze escudos ao Doutor Nuno Azevedo Mimoso Ruiz.»;

7. AAF corrigiu o rendimento declarado do Recorrente fazendo-lhe crescer o valor de 2.023.369\$00 em resultado da imputação do lucro em medida proporcional à percentagem de capital por ele detida naquela sociedade (fls. 58 do apenso de reclamação graciosa);

8. Foi deduzida reclamação graciosa do consequente acto de liquidação;

9. A qual foi indeferida por despacho, de 22/09/1999, do Sr. Director de Finanças Adjunto da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, exarado sobre informação dos serviços a fls. 42 do atinente apenso;

10. Do indeferimento da reclamação graciosa, foi interposto recurso hierárquico, o qual foi indeferido por despacho, de 18/12/2000, do Sr. Subdirector-Geral dos Impostos exarado sobre informação dos serviços datada de 12/12/2000, a fls. s/n do apenso e para cuja fundamentação remete, de que consta, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

«11. Todo o problema gira à volta da correcta interpretação do artº5º/3 do CIRC, designadamente, da expressão “a imputação é feita nos termos que resultarem do acto constitutivo”;

12. Alegando o recorrente, e com razão formal, que, no acto constitutivo da sociedade, está determinado que compete à AG anual da sociedade determinar a distribuição dos respectivos lucros,

13. Mais acrescentando que assim foi determinado porque por vezes, como foi o seu caso, ao que diz, há sócios que em nada contribuíram para a formação desses lucros;

14. Tudo isto é formalmente verdade, mas, ao mesmo tempo, nada disto tem relevância civil nem fiscal, por duas razões:

14.1 - O art. 22º/1 do citado C. S. Comerciais permite que os sócios participem nos proveitos e compartilhem nos custos em fracções diferentes das correspondentes às suas partes sociais; mas, seguidamente, o n.º 3 proíbe que um sócio seja excluído dos lucros, o que significa que pode, nos termos do n.º 1, participar em parte inferior à sua quota, mas ser completamente excluído é legalmente proibido;

14.2 - e isto tem lógica porque, mesmo nos casos em que um sócio não trabalhou para a sociedade (como agora, aliás, é alegado), a sua participação social contribuiu na mesma para o desenvolvimento das actividades da sociedade, ou seja, indirectamente, ele contribuiu para a formação dos lucros, por isso não pode ser excluído;

15. Ora, uma vez que esta cláusula é ilegal, para se apurar o rendimento que (lhe) é tributável resta a parte seguinte (e final) do citado art. 5º/3 do CIRC: “na falta de elementos, em partes iguais” (acresce que, ao que parece, isto nem o prejudica porque são cinco sócios e ele detém 20% do capital);

16. Donde resulta, enfim, que a imputação dos rendimentos tributáveis está correcta, a reclamação foi avisadamente indeferida e o presente recurso não merece provimento, sendo de manter o despacho recorrido, com todas as consequências legais».

11. O Recorrente foi notificado da decisão de recurso hierárquico em 19/01/2001;

12. O presente recurso contencioso foi apresentado em 16/03/2001, conforme carimbo apostado a fls. 2.

3.1. Com base nesta factualidade a sentença recorrida veio a julgar procedente o recurso, fundamentando-se, em síntese, no seguinte:

Nos termos dos n.ºs. 1 e 3 do art. 5º do CIRC, a imputação de rendimentos aos sócios ali referida, para efeitos de integração no rendimento colectável (de IRS ou IRC) destes, é feita nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

No caso, nada resulta directamente do pacto social quanto à distribuição dos lucros pelos sócios, apenas se prevendo que a repartição dos mesmos se faça “pela forma que for determinada anualmente na assembleia geral ordinária”. Deixa-se, assim, ao arbítrio da entidade a “escolha” dos critérios (os quais podem variar de ano para ano) que considerar mais vantajosos do ponto de vista fiscal, atenta a progressividade das taxas de tributação em IRS, para imputação da matéria colectável aos sócios.

Porém, não é a legalidade do critério previsto no pacto social (o qual se pode converter num instrumento de evasão fiscal), que a AT questiona, pois o que esta põe em causa é a eficácia da delibe-



ração da assembleia geral que, em concreto, determinou a exclusão de um sócio (o aqui Recorrente), da distribuição dos resultados do exercício de 1991, no entendimento de que se trata de uma deliberação nula, nos termos do art. 22º, n.º 3, do C.Sociedades Comerciais (segundo o qual, é nula a cláusula que exclui um sócio da comunhão nos lucros ou que o isente de participar nas perdas da sociedade, salvo o disposto quanto aos sócios de indústria). E no pressuposto da ineficácia da deliberação social, reconduziu a situação à de “falta de elementos” e, conseqüentemente, fez aplicação do critério supletivo de imputação dos resultados do exercício aos sócios.

Todavia, não pode a AT apreciar e decidir, em processo gracioso, da nulidade de um acto jurídico ainda que com efeitos meramente fiscais, sendo que as questões relativas à nulidade ou ineficácia de actos jurídicos constituem o conteúdo próprio de actos jurisdicionais e, nessa medida, são questões prejudiciais em processo tributário gracioso.

E a consequência a extrair é a de que a correcção praticada apenas se poderia fazer, com fundamento na nulidade ou ineficácia da deliberação social (acto jurídico), se julgada pelos tribunais competentes – artigos 280º, 286º, 289º e 295º, do CCivil e 33º, n.º 2, do CPT – pelo que a decisão recorrida, que manteve a correcção praticada, enferma do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos, determinante da sua anulabilidade – arts. 133º e 135º do CPA.

3.2. Discorda a entidade recorrente (Sub-Director Geral dos Impostos), invocando (apenas agora) a nulidade decorrente do erro na forma de processo (cfr. Conclusões 1ª a 3ª) e sustentando, quanto ao mérito, que, quer do art. 5º (actual art. 6º), do CIRC, quer do art. 7º do Pacto Social, em causa, resulta explicitamente que será sempre imputado a todo e qualquer sócio, parcela maior ou menor da matéria colectável da sociedade, apenas não sendo imperativo que essa imputação seja proporcional à sua participação social (capital de que seja titular), ou seja, estes normativos impedem que se exclua integralmente qualquer sócio da distribuição da matéria colectável da sociedade.

Por outro lado, a deliberação de uma Assembleia-Geral de uma sociedade de direito privado não pode ser oponível à AT. Essa deliberação reconduz-se, antes, a um acto de eficácia interna da referida sociedade, circunstância que a sentença recorrida ignorou, como ignorou que a AT, porventura, nem legitimidade terá para impugnar tal deliberação.

Daí que, no caso, tenha sido feita incorrecta interpretação e aplicação aos factos, do disposto no art. 97º do CPPT, no art. 5º (actual art. 6º), do CIRC e no art. 22º do Código das Sociedades Comerciais.

3.3. As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorrem a invocada nulidade por erro na forma de processo e o alegado erro de julgamento, por violação das citadas disposições legais.

Vejamos.

#### 4. Quanto à nulidade por erro na forma de processo.

Embora reconhecendo que não suscitou na contestação esta questão, a recorrente entende que pode ainda suscitá-la em sede de recurso, dado tratar-se de uma excepção que é de conhecimento officioso.

Por seu lado, o recorrido contrapõe (Conclusões 1ª a 16ª das contra-alegações) que a forma de processo utilizada correspondeu à forma indicada na própria notificação da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico e não pode ele prejudicado por um erro da responsabilidade da própria AT, face até ao disposto nos arts. 36º, n.º 2 e 37º, n.º 4 do CPPT, sendo que, além disso, tal invocação da inadequação do meio processual, só agora feita pelo recorrente, é extemporânea e não poderá ser tida em conta por este Tribunal.

De todo o modo, caso se decida conhecer, nesta sede, do invocado erro na forma de processo, sempre a consequência será a convolação, possível e necessária, do recurso contencioso em impugnação judicial, pois que tal é imposto pelos princípios da tutela jurídica efectiva e da obtenção de justiça material e pelo disposto nos arts. 97º, n.º 3 da LGT, 98º, n.º 4 do CPPT e 199º do CPC, tanto mais que nada impede essa convolação, dado que a petição inicialmente apresentada, mesmo apreciada sob a perspectiva da nova forma processual, reúne os requisitos de uma petição de impugnação judicial e foi oferecida tempestivamente.

4.1. Apreciando, dir-se-á que procede a arguição da apontada nulidade (erro na forma de processo).

Com efeito, a presente acção administrativa especial é deduzida contra despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, de indeferimento do recurso hierárquico interposto do despacho do director da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, que indeferira reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IRS de 1991.

Ora, como salienta Jorge de Sousa, comentando o art. 97º do CPPT, no «*que concerne aos actos proferidos em processo de revisão officiosa ou de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o acto a impugnar contiver efectivamente a apreciação da legalidade de um acto de liquidação. Se no acto praticado em processo desses tipos não se chegou a apreciar a legalidade do acto de liquidação, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como a intempetividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado será a acção administrativa especial, como decorre do preceituado no n.º 2 deste art. 97º, pois se tratará de um acto que não aprecia a legalidade de um acto de liquidação. Embora não seja usual a determinação do meio judicial adequado através do conteúdo do acto e não*

da sua natureza ou do procedimento administrativo ou tributário em que ele foi proferido, é claro que a alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 deste art. 97º fazem depender a opção pela impugnação ou pela acção administrativa especial (recurso contencioso) do conteúdo do acto e não de qualquer outro factor.» (CPPT, Anotado e Comentado, II Vol., 6ª ed., 2011, anotação 18 a) ao art. 97º, p. 54).

Mas, no caso, como alega a entidade recorrente, o recorrido reclama contra a imputação de rendimentos (lucros) que a AT lhe fez, enquanto sócio da questionada sociedade de advogados, sujeita ao regime da transparência fiscal, e vem pedir no final da reclamação graciosa, sobre qual recaiu o despacho de indeferimento do Director de Finanças Adjunto de Lisboa, é que «seja anulada a liquidação que lhe foi notificada», alegando, como dela se vê, ilegalidade da liquidação, por a imputação de lucros ter violado o disposto no art. 5º do CIRC, sendo que, quer o respectivo despacho de indeferimento (fls. 42 da reclamação apensa), quer o despacho que veio a indeferir o recurso hierárquico daquele interposto (fls. 71 da reclamação apensa), também se pronunciam, efectivamente, sobre a legalidade da liquidação, pois que são exarados em concordância com as informações ali constantes, no sentido de que atendendo ao disposto nos n.ºs. 1 e 3 do art. 5º do CIRC e no art. 19º do CIRS, a imputação da matéria colectável de IRC do ano de 1991 foi correctamente efectuada.

Assim, é de concluir que no presente caso o meio processual adequado sempre será a impugnação judicial e não a acção administrativa especial e que, tendo sido este último o meio processual utilizado pelo recorrido, ocorre a nulidade prevista no n.º 4 do art. 98º do CPPT, por erro na forma de processo.

4.2. Importa, por isso, apreciar se pode ordenar-se a convoção para o meio processual adequado: a impugnação judicial.

E, adianta-se desde já, a resposta é afirmativa.

Na verdade, pese embora o alegado pelo recorrido (no sentido da extemporaneidade da arguição da respectiva nulidade) essa nulidade pode e deve ser agora conhecida, pois que se trata de nulidade que é, em sede de contencioso tributário, de conhecimento oficioso: é que, em face dos termos imperativos utilizados no n.º 4 do art. 98º do CPPT («em caso de erro na forma do processo, este será convocado...») e no n.º 3 do art. 97º da LGT («ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei»), «é de concluir, por um lado, que é obrigatória a convoção do processo para a forma adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada) e, por outro, que no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo é de conhecimento oficioso.» (Jorge de Sousa, ob. cit., anotação 10 f) ao art. 98º, pp. 93 e 94).

Aliás, o STA tem vindo a entender que a convoção deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito (cfr., entre outros, o acórdão de 30/6/09, no rec. n.º 142/09).

4.3. Pelo exposto e sendo, no caso presente, incontroversas a tempestividade e idoneidade da petição para o meio que se entende como próprio, convola-se a presente acção administrativa especial deduzida para impugnação judicial, com a preservação de todos os seus trâmites processuais até ao momento.

**5. Quanto à questão atinente ao invocado erro de julgamento por a sentença ter feito incorrecta interpretação e aplicação aos factos, do disposto no art. 97º do CPPT, no art. 5º (actual art. 6º), do CIRC e no art. 22º do C.S.Comerciais.**

Alega a entidade recorrida que o recorrido tinha de declarar e incluir entre o seu rendimento do ano de 1991 a parcela que lhe era devida por imputação do lucro tributável da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal de que aquele é sócio e que a deliberação da assembleia geral de 20/3/1992 não releva para efeitos fiscais, designadamente, para a correcta liquidação do IRS devido pelo recorrido, relativamente ao ano de 1991.

Mais alega que a sentença, ao considerar que as correcções feitas ao lucro tributável do recorrido só poderiam efectuar-se depois de anulada judicialmente a citada deliberação da AG da sociedade, faz errada aplicação e interpretação do art. 5º (actual art. 6º) do CIRC, bem como do art. 7º do Pacto Social da mencionada sociedade, pois que ambos impedem que se exclua integralmente qualquer sócio da distribuição da matéria colectável da sociedade e já que a citada deliberação da AG é um acto de eficácia interna da referida sociedade, não oponível à AT.

Vejamos.

5.1. O art. 5º do CIRC, sob a epígrafe «Transparência fiscal», dispunha (na redacção à data dos factos):

«1 - É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

- a) ...
- b) Sociedades de profissionais;
- c) ...

2 - ...

3 - *A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.*

4 - *Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:*

a) *Sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS;*

b) ...

c) ...».

5.2. Por sua vez o art. 19º do CIRS, sob a epígrafe «Imputação especial», dispunha (na redacção à data):

«1 - *Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 5º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constantes.*

2 - *Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integrar-se-ão, como rendimento líquido, na categoria B no caso previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 5º do Código do IRC e nas categorias C ou D nas demais situações previstas nesse artigo, conforme os casos.»*

5.3. Por seu lado, o art. 22º do Código das Sociedades Comerciais, sob a epígrafe «Participação nos lucros e perdas», dispõe:

«1 - *Na falta de preceito especial ou convenção em contrário, os sócios participam nos lucros e nas perdas da sociedade segundo a proporção dos valores nominais das respectivas participações no capital.*

2 - *Se o contrato determinar somente a parte de cada sócio nos lucros, presumir-se-á ser a mesma a sua parte nas perdas.*

3 - *É nula a cláusula que exclui um sócio da comunhão nos lucros ou que o isente de participar nas perdas da sociedade, salvo o disposto quanto a sócios de indústria.*

4 - *É nula a cláusula pela qual a divisão de lucros ou perdas seja deixada ao critério de terceiro.»*

5.4. Como se viu, a recorrente Fazenda Pública alega que a correcção efectuada e a consequente liquidação (ora questionadas) estão feitas de acordo com a lei, dado que, quer do art. 5º do CIRC (redacção à data), quer do art. 7º do Pacto Social da sociedade aqui em causa resulta explicitamente que será sempre imputado a todo e qualquer sócio, parcela maior ou menor da matéria colectável da sociedade, apenas não sendo imperativo que essa imputação seja proporcional à sua participação social (capital de que seja titular). E, como assim, uma vez que estas disposições, bem como o art. 22º do CSComerciais, impedem que se exclua integralmente qualquer sócio da distribuição da matéria colectável da sociedade, então a sentença, ao julgar que a correcção praticada apenas se poderia fazer com fundamento na nulidade ou ineficácia (se julgada pelos tribunais competentes) da deliberação social tomada pela AG da sociedade, em 20/3/1992 (que exclui o recorrido de qualquer participação nos respectivos lucros), enferma do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos, determinante da sua anulabilidade – arts. 133º e 135º do CPA.

O recorrido entende, por sua parte (cfr. Conclusões 17ª a 41ª das contra-alegações), que a AT não pode, por si própria, apreciar e decidir da suposta nulidade da deliberação social de 20/3/1992 da sociedade ou do art. 7º do contrato social desta, sendo que a imputação feita constitui uma ficção, que, para além do mais, viola um dos pressupostos da incidência do imposto que é o da existência de rendimentos (art. 1º do CIRS), acrescendo que, dado estarmos perante uma sociedade civil profissional, não é aplicável o disposto no art. 22º do CSC e também nem em face do disposto no art. 994º do CCivil (disposição idêntica ao art. 22º do CSC) que é a aplicável às sociedades civis, o recorrente tem razão, pois o que ali se proíbe é o chamado pacto leonino (ou seja, a cláusula inserta no próprio pacto social, que determine a exclusão de determinado sócio da comunhão nos lucros ou o isente de participar nas perdas), mas, no caso vertente, não existe cláusula no pacto constitutivo que exclua qualquer dos sócios da comunhão nos lucros ou, sequer, que limite o respectivo direito aos lucros de forma desrazoável ou desproporcionada, não sendo isso que sequer resulta da Cláusula 7ª do Pacto Social: na qual se estabelece, somente, de acordo com o estabelecido no Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, que a distribuição dos lucros se fará de acordo com o que for deliberado em Assembleia Geral dos Sócios.

5.5. Por razões de «neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios» o CIRC adoptou, em relação a certas sociedades, um regime de transparência fiscal, que se caracteriza pela «imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição» (cfr. segmento final do n.º 3 do Preâmbulo do CIRC, bem como, entre outros, o ac. deste STA, de 3/10/2001, rec. n.º 026353, in Ap. DR, de 13/10/2003, pp. 2183 a 2188).

Ou seja, do que decorre do art. 5º do CIRC e do art. 19º do CIRS supra transcritos, neste regime de transparência fiscal a lei vê os rendimentos da sociedade sujeitas a tal regime como sendo rendimentos

próprios dos seus sócios, imputando-se a cada um a parte do lucro que lhes corresponda. Considerando embora a matéria colectável gerada no âmbito da actividade da sociedade, a lei abstrai da personalidade colectiva desta e procede à imputação dessa matéria colectável à esfera patrimonial dos respectivos sócios ou membros (integrando-a, portanto, na respectiva matéria colectável destes em sede de IRS, no que aos autos interessa, por se tratar de pessoas singulares).

Reportando-se à definição legal das sociedades de profissionais constante deste art. 5º (actual art. 6º) do CIRC, salienta Rui Morais (Sobre o IRS, 2ª ed., Almedina, 2008, p. 210) que «*Parece ainda resultar da lei que todos os sócios têm que exercer (ainda que não em exclusivo) actividade profissional na sociedade (o que afasta a existência de sócios cuja contribuição seja apenas de capital)*», acrescentando, ainda, reportando-se à regra de imputação constante do n.º 3 daquele art. 5º do CIRC (conjugada com o disposto no art. 19º do CIRS — actual art. 20º) que «*A obrigação de imputação existe independentemente de qualquer distribuição efectiva (429) o que, reconheça-se, pode originar dificuldades aos sujeitos passivos (sócios) que podem ter de pagar imposto por um rendimento que não receberam, p. ex. por a maioria, em assembleia geral, ter decidido não haver lugar a qualquer distribuição de lucros (ou uma distribuição em montante inferior ao necessário para o pagamento do imposto)*». - Ibidem, pp. 214 e 215.

Como também parece decorrer do referido n.º 3 do preâmbulo do CIRC: «*imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição*».

Também Magalhães Correia (A Transparência Fiscal das Sociedades de Profissionais, in Fisco, n.º 7, Abril 1989, pp. 3/8) escreve a este respeito: «*A redacção deste preceito é pouco feliz, pois a referência ao acto constitutivo, que é o contrato de sociedade, não permite responder satisfatoriamente a um conjunto de situações relevantes. (...)*

*A compreensão do artigo 5º, n.º 3, do Código do IRC passa, em nossa opinião, pela correcta percepção da incidência prática do princípio da capacidade contributiva, que é normalmente encarado, até pelo legislador constituinte, como um ponto de vista fundamental na decisão dos problemas financeiros.*

*Na verdade, dentre os vários argumentos favoráveis ao sistema de transparência fiscal avulta o de que ele permite, em regra, substituir o imposto proporcional sobre sociedades pelo imposto sobre pessoas singulares, melhor adaptado à capacidade contributiva dos sócios. Ora, como se sabe, esta capacidade contributiva dos sócios varia na razão directa dos lucros a que tenham direito.*

*Neste aspecto reside a essência do problema, como, aliás, o legislador teve exacta percepção ao afirmar, no relatório preambular ao Código do IRC, que o regime de transparência é “caracterizado pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição”.*

*Pena é que uma razão normativa de meridiana clareza tenha sido deficientemente expressa na lei: o artigo 5º, n.º 3, do Código do IRC, ao estabelecer que a imputação é feita “nos termos que resultarem do acto constitutivo”, pretendia afinal significar que essa atribuição é feita aos sócios consoante a sua participação nos lucros, apurada através do acto constitutivo ou de outro elemento probatório.»*

No caso, a AT procedeu à correcção e à consequente liquidação do IRS relativo ao impugnante, nos termos que entendeu serem os resultantes, quer do art. 5º do CIRC (redacção à data), quer do art. 7º do Pacto Social da sociedade, desconsiderando, porém, a deliberação, formalizada por acta de 20/3/1992, da assembleia geral da sociedade em causa, segundo a qual foi «aprovado por unanimidade que o lucro tributável no valor de dez milhões, cento e dezasseis mil, oitocentos e quarenta e seis escudos fosse distribuído da seguinte forma: Novecentos e trinta e seis mil setecentos e cinco escudos, ao Doutor Carlos Manuel Pereira Botelho Moniz; Sete milhões novecentos e seis mil cento e trinta escudos ao Doutor António Luís Marini Magalhães Cardoso e um milhão duzentos e setenta e quatro mil e onze escudos ao Doutor Nuno Azevedo Mimoso Ruiz».

Não sofre dúvida que a imputação da matéria colectável aos sócios da sociedade sujeita ao regime de transparência, há-de ser feita de acordo com o regime decorrente do citado art. 5º (actual art. 6º) do CIRC, sendo, assim, irrelevante, nesse âmbito e para tais efeitos e na parte em que colide com tal regime, a deliberação da assembleia-geral aqui questionada.

Com efeito, daquele preceito resulta claramente que o legislador não pretendeu deixar a imputação da matéria colectável na disponibilidade dos sócios e que tal imputação só pode ocorrer de acordo com as regras estabelecidas no pacto constitutivo da sociedade, ou, na ausência delas ou de outros elementos, em partes iguais.

Ora, mesmo considerando que a «*a imputação não se confunde com a distribuição de lucros - estes podem não ser distribuídos, ou podem ser distribuídos em quantia inferior - (daí que a imputação de rendimentos deva efectuar-se no ano a que respeitam e não no ano seguinte - cfr. Brás Carlos, Sociedades de Profissionais - Notas Sobre a Circular n.º 8/90 da DGCI, in Fisco n.º 19, Abril 1990, p. 10)*», afigura-se-nos que, tendo em atenção o princípio da igualdade, na vertente da imposição de imposto segundo a capacidade contributiva e do objectivo constitucional da «*repartição justa dos rendimentos e riqueza*» (cfr. n.º 1 do art. 103º da CRP), aquela imputação de matéria colectável «*nos termos que*

resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais» se há-de reconduzir, ainda assim, a uma ficção legal, *rectius*, a uma presunção legal que, face ao disposto no art. 73º da LGT (que afasta expressamente, no domínio das normas de incidência tributária, a possibilidade de existência de presunções inilidíveis) deverá ter-se por ilidível, sendo que, para os efeitos previstos nesse art. 73º e no art. 64º do CPPT, deve entender-se, igualmente, como aponta Jorge de Sousa — CPPT, Anotado e Comentado, I Vol., 6ª ed., 2011, anotações 2 e 3 ao art. 64º, pp. 585 a 588 <sup>(1)</sup> — que a referência a normas de incidência é utilizada na acepção lata (as que «*definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação*») e não apenas na acepção mais restrita (normas que indicam o sujeito passivo e a definição da matéria colectável, sem abranger a sua determinação).

E dado que, como igualmente refere este mesmo autor (anotação 5, pp. 589 e ss.) as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «*presume-se*» ou semelhante, mas «*também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva*», quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores, afigura-se-nos que, no caso, sendo o rendimento colectável de IRS «o que resulta do englobamento das várias categorias auferidos em cada ano» (art. 22º do CIRS), também aqui é de concluir (como o dito autor conclui para vários casos que exemplifica em sede de IRS e de IRC) que «... *as normas que ficionam valores para efeitos de determinar a medida dos rendimentos contêm presunções implícitas, já que não se pode aceitar, à face do princípio constitucional da igualdade, que se queiram tributar rendimentos inexistentes; por isso, as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção.*

*Em situações deste tipo, está-se perante a aplicação de presunções contidas em normas de incidência objectiva (conceito em que se englobam as normas sobre determinação da matéria tributável de natureza substantiva, como é jurisprudência assente do TC), pelo que os interessados podem ilidil-las, ao abrigo do disposto no art. 73º da LGT, e fazer uso do procedimento de ilisão de presunções previsto neste art. 64º do CPPT; é admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que o art. 73º da LGT permite «sempre» ilidir presunções.*

*É esta a interpretação que está em sintonia, por um lado, com o princípio enunciado no art. 11º, n.º 3, da LGT de que, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias «deve atender-se à substância económica dos factos tributários» e, por outro lado, com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários e não se compagina com a existência de casos especiais de tributação com base em valores fictícios em situações em que é conhecido ou é apurável o valor real dos factos tributários: como a tributação de rendimentos inexistentes conduziria a que quem os não teve fosse tributado como quem os teve e tal ofende o princípio da igualdade, é «sempre» possível demonstrar a realidade dos rendimentos, ilidindo o que se presume nas normas relevantes para a fixação de valores para o seu cálculo.*

*Pode tributar-se com base em ficções de rendimentos, quando a lei os presume, mas só se pode fazê-lo porque se presume que os valores dos rendimentos ficcionados são os que correspondem à realidade, admitindo-se «sempre» a prova de que há dissonância entre os rendimentos ficcionados e a realidade.» (ibidem, pp. 590/591).*

5.6. Ora, retornando ao caso dos autos, vemos que a sentença recorrida julgou procedente a acção, fundamentando-se, no essencial, em que a correcção praticada pela AT enferma de erro nos respectivos pressupostos, dado que essa entidade não pode apreciar e decidir, em processo gracioso, da nulidade do acto jurídico substanciado na mencionada deliberação da AG da sociedade de profissionais aqui em causa; tal correcção apenas poderia ser efectuada com fundamento na nulidade ou ineficácia dessa deliberação social, se julgada pelos tribunais competentes – arts. 280º, 286º, 289º e 295º, do CCivil e 33º, n.º 2, do CPT.

Não sufragamos, porém, esta fundamentação.

Diga-se, aliás, que embora o n.º 2 deste art. 33º do CPT (na redacção à data dos factos, ou seja, antes da revogação desse artigo operada pelo art. 2º do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT) se refira à suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão que julgue a acção judicial instaurada no caso de situações litigiosas, este normativo deverá articular-se com o também disposto no n.º 2 do art. 32º do mesmo CPT, que então estabelecia:

«*Actos nulos ou anuláveis*

*1 - Os actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documentos autênticos produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial a declará-los nulos ou a anulá-los, salvo as excepções expressamente previstas nas leis tributárias.*

*2 - A decisão judicial referida no número anterior implica a não tributação dos respectivos actos ou negócios jurídicos, sem prejuízo, porém, da tributação dos actos ou negócios jurídicos que subsistam.»*

Estes preceitos, reportam-se, pois, a actos nulos ou anuláveis, contemplando o n.º 2 do art. 32º a tributação dos actos ou negócios jurídicos em que se converteram os actos ou negócios jurídicos nulos ou anulados (art. 293º do CCivil).

Não se nos afigura ser esse o caso dos autos, já que a AT não põe em causa a autenticidade da deliberação da mencionada assembleia geral da sociedade: a correcção operada pela AT é feita não porque entenda que aquela deliberação não tenha ocorrido ou se tenha deliberado, com simulação, coisa diferente do que dela consta; tal correcção é efectuada no entendimento de que, proibindo o n.º 3 do art. 22º do CSComerciais que um sócio seja excluído dos lucros e dispondo-se no n.º 3 do art. 5º do CIRC que a imputação da matéria colectável da sociedade é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais, irreleva, então e por consequência, civil e fiscalmente, quer o estabelecido na Cláusula 7ª do Pacto Social da sociedade (onde se prevê que compete à AG anual da sociedade determinar a distribuição dos respectivos lucros), quer o deliberado na assembleia geral de 20/3/2002, relevando, antes, para se apurar o rendimento tributável (em sede de IRS) do impugnante, o disposto na parte final do citado n.º 3 do art. 5º do CIRC: «na falta de elementos, em partes iguais».

Ora, sendo certo que, no âmbito do IRS, compete à AT apurar o rendimento colectável, com base na declaração do sujeito passivo e noutros elementos de que disponha (cfr. o n.º 1 do art. 66º do CIRS – na redacção à data dos factos), mas podendo corrigir a liquidação, se for caso disso, dentro dos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeita (cfr. n.º 2 do art. 78º e art. 81º, ambos do CIRS – redacção à data) e estabelecendo, ainda, o art. 82º do mesmo CIRS (correspondente ao actual art. 90º) que «Sempre que, relativamente às entidades que se aplique o regime definido no artigo 19º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, os serviços referidos no artigo 77º procederão à reforma da liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas», não se vê que a AT estivesse impedida de proceder à correcção aqui questionada, com o fundamento de que não instaurou acção judicial destinada a obter a nulidade ou a ineficácia de tal deliberação.

E, contrariamente ao alegado pelo recorrido (cfr. Conclusões 17ª e segts. das contra-alegações), a AT não está, por si própria, a apreciar e decidir da suposta nulidade da citada deliberação social de 20/3/1992 da sociedade ou da Cláusula 7ª do contrato social, ou a aferir da validade desta Cláusula face ao então disposto no art. 25º do DL n.º 513-Q/79, de 26/12 (Regime Jurídico das Sociedades de Advogados) — a que actualmente corresponde o art. 32º do DL n.º 229/2004, de 10/12 — mas, apenas, a proceder a uma correcção que a lei lhe permite efectuar, face aos elementos de que disponha.

5.7. Todavia, porque, como acima se disse, a imputação de matéria colectável estabelecida nos n.ºs. 1 e 3 do art. 5º do CIRC (redacção à data) e no art. 19º do CIRS (redacção à data) se há-de reconduzir, ainda assim, a uma presunção legal que, face ao disposto no art. 73º da LGT deve ter-se por ilidível (embora o ónus de tal ilisão caiba ao contribuinte) importará, então, apurar se o recorrente logrou ilidi-la (saliente-se que, apesar de à data não estar ainda em vigor a LGT, nem por isso, face até ao então disposto quer no art. 120º do CPT, quer aos princípios da igualdade, na vertente da imposição de imposto segundo a capacidade contributiva, e da repartição justa dos rendimentos e riqueza - n.º 1 do art. 103º da CRP - a presunção aqui em causa deixava de poder ser ilidível).

Ora, da factualidade que vem provada (cfr. nomeadamente os n.ºs. 5 a 7 do Probatório) verifica-se que tendo a sociedade sujeita ao regime de transparência declarado, no exercício aqui em causa (1991) a matéria colectável de 10.116.846\$00 (matéria colectável esta que não foi questionada pela AT) a invocada deliberação da assembleia geral de 20/3/1992 determinou, afinal, que a totalidade do «lucro» fosse distribuída pelos sócios Carlos Manuel Pereira Botelho Moniz (936.705\$00), António Luís Marini Magalhães Cardoso (7.906.130\$00) e Nuno Azevedo Mimoso Ruiz (1.274.011\$00), quantias estas que perfazem o total de 10.116.846\$00, que é, precisamente, o correspondente à matéria colectável (ou, no dizer do n.º 5 do Probatório supra, ao «lucro tributável») declarada pela sociedade no exercício de 1991.

E se assim é, então, independentemente da actuação da AT (que se limitou a imputar a matéria colectável da sociedade aos respectivos sócios, de acordo com o disposto na parte final do n.º 3 do art. 5º do CIRC), mas admitindo-se a possibilidade de ser ilidida a presunção inerente à questionada imputação, importava, a nosso ver, nesta sede de impugnação da liquidação (em que o impugnante invoca a ilegalidade da correcção assim operada pela AT, alegando que a totalidade dos rendimentos foi repartida pelos outros referidos sócios), apurar, ao menos, a matéria de facto atinente a tal alegação, nomeadamente apurar se aquela matéria colectável assim imputada apenas aos restantes sócios foi, ou não, objecto de tributação (por ter sido incluída, por exemplo, nas declarações de rendimentos de IRS do ano de 1991 desses sócios), factualidade esta que, no caso, se mostra com interesse para a decisão, dado que, se assim for, a correcção operada (Esc. 2.023.369\$00) ao rendimento de IRS do sócio ora

recorrente, poderia levar, na prática, a uma matéria colectável (em sede de IRC) de Esc. 12.116.846\$00, que não foi a declarada pela sociedade, sendo que, como salienta Manuel Faustino «*o cerne do regime da transparência fiscal continua a ser, no IRC, a imputação aos sócios das sociedades a ele sujeitas, «da matéria colectável, determinada nos termos deste Código»*» (A opacidade da transparência fiscal, in Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, TOC, Ano X, n.º 111, Junho 2009, pp. 28/31).

Ou seja, quer em face da base fundamentadora do acto de liquidação impugnado, quer em face do teor da deliberação da assembleia geral da sociedade, a averiguação daquela factualidade sempre poderá condicionar o juízo valorativo da ilisão da falada presunção resultante da imputação ao recorrente, nos termos do art. 5º do CIRC, da quantia de Esc. 2.023.369\$00 a título de rendimento para efeitos do art. 19º do CIRS (redacção à data). Averiguação que se impõe, até, à luz do então disposto no art. 40º do CPT (actual art. 13º do CPPT) e do princípio do inquisitório pleno (ali consagrado) no processo judicial tributário.

5.7. Em suma, considerando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional (pois que a decisão pressupõe uma realidade de facto que não vem pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por o STA carecer de poderes de cognição relativamente a essa matéria) torna-se essencial que o tribunal “a quo” proceda à ampliação e especificação dessa matéria de facto pertinente ao julgamento da causa.

Impõe-se, pelo exposto, revogar, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 729º e no n.º 3 do art. 722º, ambos do CPC, a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se acima se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

#### DECISÃO

Termos em que se acorda em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que decida após ampliação da pertinente matéria de facto para a aplicação do direito, de acordo com o regime supra fixado.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maçãs*.

---

(<sup>1</sup>) (Sobre esta matéria, cfr. também Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7ª ed., p 126 e Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, p. 56, citados no local indicado.)

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

Processo n.º 717/11-30.

Recorrente: António Pereira Barbosa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António Pereira Barbosa, com os demais sinais nos autos, ao abrigo do artigo 669º do CPC, vem solicitar a aclaração do acórdão proferido em 23 de Novembro de 2011, que julgou improcedente o recurso jurisdicional que interpôs do despacho que, com fundamento na extemporaneidade, indeferiu liminarmente a impugnação que deduziu da liquidação de IRS relativa ao ano 2004, no valor de €153.031,55.

Alega, em síntese, que ficou provado que em 2008 entregou uma declaração de substituição do IRS de 2004, e que isso tem influência na contagem do prazo de caducidade da impugnação da liquidação de 2004, tornado o “prazo muito superior”, pelo que o acórdão é contraditório nesse aspecto. Pretende, pois, “uma clarificação quanto à contagem nestes termos do prazo de caducidade da impugnação”.

A Fazenda Pública não se pronunciou.

Cumprir decidir.

Se bem se percebe o pedido de aclaração, aquilo que o recorrente pretende é que se reconheça que a declaração de substituição do IRS de 2004, efectuada em 2008, teve por efeito imediato a ampliação do prazo de caducidade da impugnação da liquidação de 2004, objecto da impugnação.

Todavia, apesar deste novo argumento não constar das conclusões do recurso que efectuou, o qual se centrou sobretudo na nulidade do acto impugnado, defendendo que o mesmo podia ser impugnado

a todo o tempo, o acórdão não deixou se esclarecer suficientemente qual o efeito que a declaração de substituição teve na impugnação.

Com efeito, no acórdão refere-se o seguinte: “*Se efectivamente foi apresentada uma declaração de substituição e se a quantia exequenda não é a mesma que a constante da liquidação impugnada, a admitir-se que o facto tributário é o mesmo, então só pode ter havido substituição ou revogação do acto impugnado. Nessa eventualidade, e não tendo sido solicitada a modificação objectiva da instância, o processo de impugnação teria que ser extinto por impossibilidade superveniente da lide. Portanto, o facto do recorrente continuar a dizer que apresentou uma declaração de substituição, sem provar sequer que sobre ela tenha sido emitido qualquer acto de conteúdo diferente do impugnado, nenhuma relevância tem para o decurso da impugnação*”.

E noutra passagem diz-se que “*estando em causa saber se a impugnação foi ou não tempestiva, não se vê qual o interesse em se dar como provado que foi apresentada uma declaração de substituição e apreciar-se os efeitos dessa declaração na relação jurídica tributária. Apenas a decisão que vier a ser tomada sobre essa declaração é que eventualmente poderá ter reflexos na instância impugnatória. Mas para isso é necessário que a impugnação tenha sido tempestivamente interposta, pois se não o é, a procedência dessa excepção prejudica a possibilidade de modificação objectiva da instância em consequência da substituição do acto impugnado*”.

Quer dizer, o acórdão explica qual a posição que tomou quanto aos efeitos de apresentação da declaração de substituindo, de onde facilmente se pode inferir que se considera que não tem por efeito ampliar o prazo de caducidade.

Pelo exposto, acordam em indeferir o pedido de aclaração.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Usucapião. Benfeitorias. Imposto de selo.*

### Sumário:

*É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.*

Processo n.º 818/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrido: Maria Leonor Andrade Segura.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

**Maria Leonor Andrade Segura, e Ângelo Amílcar Perna**, ambos com os sinais dos autos, impugnaram as liquidações de Imposto de Selo nos valores de 5.030,50€ e 5.030,50€, alegando nunca terem sido notificados da avaliação do imóvel, para efeitos de pedido de 2ª avaliação (porquanto as cartas remetidas para esse efeito foram devolvidas ao remetente) e com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável, por infracção ao art. 13º, n.º 1 do CMI, na medida em que, aquando da realização da escritura, o imóvel já possuía caderneta predial, com artigo matricial e valor patrimonial, pelo que o valor tributável devia ser metade do valor declarado na escritura (12.031,00€), conforme petições de fls. 10 a 17 e... do apenso e documentos de fls. 18 a 28 e... do apenso.

Por sentença de 12 de Abril de 2011, o Tribunal administrativo e Fiscal de Leiria, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada, tendo reagido a FAZENDA PÚBLICA com a interposição do presente recurso jurisdicional formulando as seguintes **conclusões**:

A) Foram postas em causa as liquidações de Imposto de Selo n.º 35238 e n.º 35233, do ano de 2004, no montante total de 10.061,00€, efectuadas pela Administração Fiscal nos termos dos artigos 1º/3-a), 2º/12-b), 3º/3-a), 5º/r e 13º/4 do Código respectivo.



B) Às referidas liquidações subjaz a aquisição por usucapião de prédio urbano construído pelos usucapientes em terreno rústico adquirido verbalmente em 1981.

C) A respectiva escritura de justificação foi outorgada em 2004-11-09.

D) A douda sentença sob recurso entendeu que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que podia inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas, determinando em consequência a anulação das liquidações impugnadas na parte em que exorbitassem as normas de incidência objectiva do Código do Imposto de Selo (CIS).

E) Não concordando com o entendimento sufragado pela Mma Juiz *a quo*, o recorte discordante do presente recurso centra-se no facto de, face à legislação fiscal, não ser possível distinguir/deduzir um valor do outro em sede do valor tributável de Imposto de Selo, havendo, por conseguinte, de este valor incluir aquele valor referente às benfeitorias realizadas no prédio.

F) Pois que a legislação fiscal em matéria de aquisições por usucapião contém especificidades face à lei civil, por um lado, opta claramente por considerar o direito do Estado ao imposto logo no momento do título justificativo da usucapião e, por outro, não consagra nenhuma regra específica para determinar o valor tributável em tais aquisições.

G) Havendo assim que recorrer-se à regra geral — art. 1 3º/1 do CIS.

H) Pelo que o valor tributável da aquisição por usucapião terá de ser o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária, tal como a lei fiscal a configura, resultando impossível deduzir o eventual direito de crédito do usucapiente sobre o proprietário relativamente às benfeitorias por aquele realizadas nos termos das regras do enriquecimento sem causa, porque, no caso concreto, um e outro são a mesma e única pessoa.

I) Assim, nas aquisições por usucapião assiste-se à inclusão do valor das benfeitorias no valor patrimonial tributário, pelo que nenhuma ilegalidade pode ser assacada às liquidações impugnadas que, em conformidade, devem ser mantidas.

J) Ao não decidir neste sentido, a douda sentença recorrida faz errada interpretação e aplicação dos artigos 216º, 473º e 1273º do CC e dos artigos 1º/3-a), 5º-r) e 13º/1 do CIS, pelo que não deve manter-se na ordem jurídica.

**A Recorrida não contra-alegou**

**O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:**

**“1. O Imposto de Selo (IS), contrariamente à antiga Sisa e ao actual IMT, não incide sobre a aquisição do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, antes sobre factos tipificados que revelam a circulação de riqueza (cf.art.1º nº1 CIS; Soares Martinez *Direito Fiscal Almedina* 203 pp.597 e sgs.)**

**O IS recai sobre a transmissão gratuita do direito de propriedade sobre bens imóveis, resultante da aquisição por usucapião (art.1º nºs 1 e 3 alínea a) CIS); constitui encargo do beneficiário, adquirente por usucapião, sendo liquidado à taxa de 10% incidente sobre o valor do bem transmitido (arts. 2º n.º 2 alínea b) e 3º n.º 3 alínea a) CIS; Tabela Geral do Imposto de Selo verba 1.2)**

**A usucapião é uma forma originária de aquisição do direito de propriedade que retroage os seus efeitos ao início da posse (arts. 1288º e 1317º alínea c) CCivil)**

**Não obstante, em termos fiscais a obrigação tributária considera-se constituída na data do trânsito em julgado da acção de justificação judicial ou na data da celebração da escritura de justificação notarial (art. 5º alínea r) CIS)**

**2. No caso sob análise:**

**a) tendo o edifício que se encontra implantado no terreno transmitido sido construído pelos impugnantes não se poderá considerar que o mesmo lhes foi transmitido por título gratuito**

**b) a edificação construída pelos impugnantes no prédio rústico pré-existente constitui uma benfeitoria útil (art.216º CCivil)**

**c) o *prédio rústico* onde se situa o prédio urbano construído pela impugnante e cônjuge foi adquirido por *via onerosa, mediante contrato verbal de compra e venda*, estando excluída a aquisição gratuita por usucapião (arts. 1316º e 1317º alínea a) CCivil; escritura de justificação fls.20/21)**

**d) é irrelevante a qualificação como usucapião da forma de aquisição do prédio urbano construído, constante da escritura de justificação, em consequência da prevalência da substância económica dos factos tributários sobre a forma jurídica na interpretação das normas de incidência tributária (art.11º nº3 LGT)**

**A jurisprudência do STA — SCT tem-se pronunciado de forma consistente no sentido expresso nas alíneas a) e b) (acórdãos 26.11.2008 processo n.º 376/08; 21.10.2009 processo n.º 652/09; 27.01.2010 processo n.º 922/09; 13.01.2010 processo n.º 1124/09; 20.01.2010 processo n.º 773/09; 24.02.2010 processo n.º 806/09; 3.03.2010 processo n.º1190/09; 22.09.2010 processo n.º334/10)**

**CONCLUSÃO**

**O recurso não merece provimento.**

**A sentença impugnada deve ser confirmada”.**

## 2 — FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Em 16/06/1986, o impugnante marido entregou no Serviço de Finanças de Marinha Grande a declaração Modelo 129 de fls. 22 a 23, que se dá por integralmente reproduzida, declarando como novo o prédio composto de casa de habitação com rés-do-chão, 1º andar e garagem, sito no lugar de Pêro Neto, freguesia e concelho de Marinha Grande, a confrontar do Norte com Emídio Dinis Covel e César Domingues, do Sul com Manuel Domingues e outros, do Nascente com caminho e César Domingues e do Poente com João Teodósio.

B) Ao prédio identificado na alínea antecedente foi atribuída a caderneta predial de fls. 24 a 25 e o artigo matricial n.º 10701.

C) Por escritura pública de Justificação, outorgada em 09/11/2004, no Cartório Notarial de Marinha Grande, os impugnantes declararam-se donos e legítimos possuidores do prédio urbano supra identificado, invocando a usucapião baseada em posse não titulada, já que o terreno onde edificaram a casa de habitação foi adquirido por compra verbal a Adelino Ribeiro Margarido e Maria Graciete Fonseca Franco Margarido, no ano de 1981, referindo que o valor patrimonial atribuído ao imóvel ascende a 24.062,00€ — fls. 19 a 21.

D) Em 5/01/2005, o impugnante marido apresentou a Declaração para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz (Modelo 1 de IMI), de fls. 26 a 27, que também se dá por integralmente reproduzido.

E) O imóvel em causa foi objecto de avaliação, tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial de 100.610,00€- fls. 49 e 50.

F) Para notificação do resultado daquela avaliação, a coberto do ofício datado de 24/03/2005, foi remetida notificação ao impugnante marido, registada sob o n.º RY027627690PT — fls. 51.

G) A carta referida na alínea antecedente foi devolvida ao remetente, com a indicação “Não reclamado” — fls. 52.

H) Em cumprimento do disposto no n.º 5 do art. 39.º do CPPT, em 27/04/2005, foi remetida nova carta ao impugnante marido para notificação do resultado da 1.ª avaliação, desta feita sob o registo n.º RY029388860PT - fls. 53.

I) A carta mencionada na alínea antecedente foi, também, devolvida ao remetente, com a indicação “Ausente” — fls. 54.

### 3 – DO DIREITO

Nos presentes autos essencialmente o que está em causa, como a própria recorrente refere no ponto 5 das suas alegações, tem a ver com a questão de se saber se o imposto de selo incide apenas sobre o acto de aquisição do prédio objecto de usucapião ou se inclui o acto de aquisição de benfeitorias realizadas nesse mesmo prédio.

#### O quadro legal:

No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património, aprovando os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), revogando os Códigos do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) e da Contribuição Autárquica (CCA), procedendo a várias alterações de diversa legislação tributária conexas com a reforma empreendida.

A partir da chamada “Reforma da Tributação do Património”, operada pelo citado Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o antigo imposto sobre sucessões e doações foi revogado, sendo que as transmissões gratuitas (doação e sucessão por morte) passaram a ser tributadas em sede do imposto do selo sobre transmissões gratuitas.

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro veio também estender ou alargar a transmissões gratuitas o campo de incidência do Código do Imposto do Selo.

Com efeito, foi alargado o âmbito da incidência objectiva deste imposto, sendo que o mesmo tributa as transmissões gratuitas que tenham por objecto, entre outros, o direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.

Assim, sob a epígrafe “Incidência objectiva”, o artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo estabelece que «O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens».

E, por seu lado, a alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 1.º do Código do Imposto do Selo preceitua que «Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião».

Por sua vez, e segundo a verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)

Análise:

Do específico regime legal do imposto do selo, vê-se que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens. E, constituindo embora a usucapião uma aquisição originária (artigo 1287º e seguintes do Código Civil), é a aquisição por usucapião considerada, para efeitos fiscais, uma transmissão gratuita de bens imóveis.

Tal aquisição, consonantemente, aliás, com o princípio da expressão formal dos actos tributáveis em imposto do selo, só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou “transmissão”: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial – cf. a alínea r) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo [“Nascimento da obrigação tributária”].

Face ao quadro legal exposto e em concordância com o que foi dito na sentença e no parecer do Ministério Público neste Supremo Tribunal, não pode aceitar-se que o imposto de selo se deva aplicar ao imóvel dos impugnantes incluindo as benfeitorias realizadas nesse mesmo prédio e que constituem no caso *sub judice* a construção de uma habitação.

É que não obstante a previsão do artº 1º n.ºs 1 e 3 alínea a) do CIS, no caso dos autos não se pode entender que o edifício construído pelos impugnantes no prédio foi transmitido. O que foi transmitido foi o prédio rústico que foi comprado oralmente em 1981. O edifício para habitação construído pelos impugnantes não é mais do que uma benfeitoria por estes efectuada, e não um prédio transmitido a estes e, como tal, não deve estar sujeito ao imposto de selo em causa.

Neste sentido e por todos os acórdãos de 22 de Setembro de 2010, proferido no Proc. n.º 334/10, e de 21/10/2009 tirado no recurso 652/09, destacando-se a fundamentação deste último aresto com a qual se manifesta concordância e para a qual remetemos:

*“(…) O que é certo, no entanto, é que o acto tributário tem que ter por base uma situação de facto ou de direito, concreta, prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Tal base é, pois, o pressuposto de facto ou o facto gerador da imposição — cf. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 1972, p. 266.*

*No Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade, que se traduz no brocardo latino nullum tributum sine lege, ou nullum vectigal sine lege, paralelo àquele outro, vigente no Direito Penal, nullum crimen sine lege. Assim como não há crime que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal, também não haverá imposto que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal. Nisto consiste a tipicidade do imposto. O facto tributável, com ser um facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos, que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto, bastando a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. No Direito Tributário, a tipologia é dominada não só por um princípio de taxatividade como também por um princípio de exclusivismo. Opera-se o fenómeno que a lógica jurídica designa por implicação intensiva. Verifica-se a implicação intensiva sempre que os elementos enunciados no pressuposto não são apenas suficientes, mas ainda necessários para a verificação da consequência: se esses elementos se verificarem, segue-se a consequência, mas esta só se segue se eles se verificarem — cf., sobre o princípio da tipicidade em Direito Fiscal, Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 263 e ss. Sobre o conceito de “implicação intensiva”, cf. Castanheira Neves, Questão-de-facto-Questão-de-direito, p. 264, e ainda J. Baptista Machado, Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1991, 5.ª reimpressão, p. 187.*

*A tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto.*

*(…) a questão que importa primeiramente equacionar é a de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorrentes?*

*E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido (e não o acto de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo.*

*De harmonia com as supracitadas disposições do n.º 1 e do n.º 3, alínea a), do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, e da verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, é objecto de incidência em imposto de selo não mais que o acto de «a aquisição por usucapião».*

*E, assim, julgamos que não poderá dizer-se, com carácter genérico — proposição que estará na base da solução encontrada pela sentença recorrida —, que o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária (trânsito em julgado da acção de justificação judicial ou celebração da escritura de justificação notarial), sem qualquer dedução.*

*Na verdade, se deve ser “deduzido” ou subtraído do respectivo valor tributável em imposto de selo algum “valor” neste valor tributável indevidamente incluído, só poderá saber-se depois de definido*

*e identificado o objecto de incidência do imposto de selo. É que pode dar-se o caso, como é seguramente o presente, de, por via de indevida inclusão na norma de incidência, estarem incluídos no valor tributável em imposto de selo “valores” que nada têm a ver com o valor do acto ou do facto tributário previsto na lei: o acto da «aquisição por usucapião» (e já não o acto de aquisição das benfeitorias feitas pelo usucapiente no prédio usucapido).*

*Estamos deste modo a concluir, e em resposta à questão decidenda, que as liquidações impugnadas foram operadas exorbitando das normas de incidência objectiva do Código do Imposto do Selo — pelo que, e na medida de tal exorbitância, devem as liquidações impugnadas ser anuladas, devendo, por sua vez, ser revogada a sentença recorrida que não laborou neste entendimento.*

*Quer dizer: devem ser anuladas as liquidações impugnadas, na exacta medida em que as mesmas exorbitam dos limites legais de incidência objectiva: o acto de «aquisição por usucapião», acto fora do qual se encontra evidentemente o acto de aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente.*

*Então, havemos de convir, em síntese, que pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião.*

*E, assim, o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em imposto de selo, e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo usucapiente (...)*

Em apoio desta interpretação invocamos, ainda, para dissipar quaisquer réstias de dúvidas que pudessem subsistir, que sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito — cfr. Art.º 11.º, n.º 3 da LGT.

Pelo exposto, o recurso não merece provimento sendo de confirmar a decisão recorrida.

#### **4- DECISÃO:**

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

## **Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.**

### **Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Insolvência. Créditos vencidos após a insolvência.*

### **Sumário:**

- I — Nada obsta a que após a declaração de insolvência sejam instauradas execuções fiscais contra a sociedade insolvente, possibilidade que constitui um regime especial para os processos de execução fiscal (afastando a regra geral do art. 88.º, n.º 1, do CIRE), sendo que*
- se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverão ser imediatamente sustadas e avocadas pelo tribunal judicial para apensação ao processo de falência (art. 180.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE);*
  - se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, prosseguindo a execução, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (cfr. art. 180.º, n.º 6, do CPPT, interpretado tendo em conta a unidade do sistema jurídico, como imposto pelo art. 9.º, n.º 1, do CC)*
- II — Um crédito considera-se vencido quando puder ser exigido pelo credor.*

Processo n.º: 885/11-30.

Recorrente: “CARI — Construtores, S. A.”

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “CARI Construtores, S.A.” (adiante Executada, Oponente ou Recorrente), anteriormente “Casimiro Ribeiro & Filhos, Lda.”, deduziu oposição à execução fiscal que o Serviço de Finanças de Guimarães 2 instaurou contra ela para cobrança coerciva de dívidas provenientes de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis do ano de 2005.

Invocando as alíneas *a)* e *i)* do art. 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a Oponente alegou, em síntese, o seguinte:

– a sociedade apresentou-se à insolvência e foi declarada insolvente por sentença transitada em julgado em Julho de 2007 no âmbito de processo em que a Administração tributária (AT) não reclamou os créditos que ora pretende cobrar coercivamente, motivo por que os mesmos não constam do plano de insolvência que foi homologado por aquela sentença;

– porque a AT não reclamou o crédito exequendo nesse processo, «ficou irremediavelmente precludido o seu direito de ver esse crédito ser pago» (1);

– a AT já sabia que era titular desse crédito pelo menos desde 2006, data em que tiveram lugar as avaliações dos prédios adquiridos pela ora Oponente originaram as liquidações que estão na origem da dívida exequenda;

– de igual modo, esse crédito existe desde essa data, uma vez que este «não nasce com a emissão da liquidação, mas sim com o facto tributário consubstanciado na transmissão dos imóveis, ou em última instância com a avaliação do valor patrimonial tributário».

Concluiu pedindo a extinção da execução fiscal.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, depois de eleger como questão a apreciar a de saber «se após a declaração de insolvência, pode, ou não, ser instaurada e prosseguir uma execução fiscal para cobrança de imposto entretanto liquidado», considerou, em síntese, o seguinte:

– à situação sub judice é aplicável o disposto no art. 180.º do CPPT, interpretado conjuntamente com as normas do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE);

– assim, porque os créditos exequendos se venceram após a insolvência, nada obsta à instauração de execução fiscal para cobrança dos mesmos, ainda que se refiram a impostos relativos a períodos anteriores.

Em consequência, julgou a oposição improcedente.

1.3 A Oponente recorreu da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo e o recurso foi admitido, para subir de imediato, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. Ora, a questão que aqui se coloca é a de saber (i) se o crédito se venceu antes do trânsito em julgado da Sentença de declaração de insolvência, (ii) e caso assim não se entenda se a Administração Fiscal pode, ou não, dar início a um processo de cobrança coerciva de um crédito tributário, que se constitui depois da data em que a Oponente foi declarada Insolvente.

2. Ao contrário do que considera a Administração Fiscal o vencimento do crédito fiscal deve ser aferido não a partir da data de pagamento voluntário constante da liquidação administrativa, mas sim a partir do momento em que a Administração Fiscal adquire o direito ao crédito.

3. A data de vencimento de um crédito é a data em que o credor adquire o direito de exigir o seu pagamento ao devedor. Sendo certo, que no caso dos impostos, o Estado adquire esse direito logo que ocorre a realização dos factos tributários e a sua subsunção automática na norma de incidência.

4. Assim, é com a ocorrência dos factos previstos na norma de incidência e a sua integração ou subsunção no conteúdo da norma, que se preenche, se concretiza, e se individualiza, o direito do Administração Fiscal ao crédito tributário.

5. É partir dessa data, e desse momento, que o Estado adquire o direito de exigir ao sujeito passivo o seu pagamento, e é a partir dessa data, e desse momento, que o sujeito passivo fica obrigado ao seu pagamento.

6. O acto de “lançamento” ou “Liquidação”, não tem uma função constitutiva, mas meramente declarativa.

7. São antes meros instrumentos administrativos de formalização do direito do Estado de exigir o crédito tributário e do dever do contribuinte em cumprir com a sua obrigação tributária.

8. Assim, considerando que o facto tributário ocorreu em Junho de 2005, e a Sentença que declarou a insolvência é de Julho de 2007, podemos e devemos concluir que o crédito venceu-se antes da data do trânsito em julgado desta última.

9. Por outro lado, atendendo que a Administração Fiscal não reclamou o crédito em causa, nos termos e no prazo previsto no artigo 128º do CIRE, nem deduziu acção contra a massa insolvente para a verificação ulterior de créditos, prevista no artigo 146º do CIRE, podemos e devemos concluir pela inexigibilidade da quantia exequenda, e como tal pela ilegalidade do presente processo de execução fiscal.

10. Sem prejuízo do supra exposto, e caso se considere que de facto os créditos subjacentes ao processo de execução fiscal se venceram após o trânsito em julgado da Sentença que decretou a insolvência, o que só por mera hipótese se aceita, ainda assim não se pode concluir que a Sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação do disposto no artigo 180º, n.º 6 do CPPT.

11. O artigo 180º, n.º 6 do CPPT ao estabelecer que os créditos vencidos após a declaração de falência seguem os seus termos normais, claramente introduz um regime de excepção em relação ao disposto no CIRE.

12. Contudo, isso não significa que a aplicação do disposto no artigo 180º, n.º 6 do CPPT deva ser efectuada de forma cega, sem ter em consideração as regras e os propósitos do disposto no CIRE.

13. Nos termos do disposto no artigo 1º, do CIRE, o processo de insolvência visa proteger os interesses dos credores.

14. Contudo, os credores só poderão tomar decisões decisivas de qual a melhor forma de proteger os seus interesses, se pela descontinuidade da sociedade ou se pela sua recuperação através de um plano de insolvência, e só poderão definir os termos e condições desse plano, se tiverem uma informação correcta em relação à situação patrimonial, financeira e reditícia do devedor.

15. A segurança na informação é conseguida através de normas que impõe aos credores a obrigação de reclamarem os seus créditos, como é o caso do disposto nos artigos 128º e 146º do CIRE, sob pena de preclusão do direito de verem os seus créditos serem pagos, e ainda de normas que proíbem aos credores, uma vez declarada a insolvência, de instaurarem ou prosseguirem qualquer acção executiva (cfr. art. 88º do CIRE).

16. Ora, é precisamente neste contexto e tendo em consideração tais propósitos que deve ser interpretado o disposto no artigo 180º, n.º 6 do CPPT.

17. E a interpretação daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema, jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9º, 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 do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação da empresa (cfr. Acórdão do STA n.º 26344, in AP-DR de 13/10/2003. pág. 2431).

18. Ora, considerando que no caso verificando a situação subsumível no disposto no artigo 180º, n.º 6, de acordo com a interpretação a que o mesmo está sujeito, o presente processo de execução fiscal pode e deve ser considerado como ilegal, o que desde já se requer com os consequentes efeitos legais.

19. Face ao supra exposto podemos e devemos concluir que a Sentença recorrida violou o disposto no artigo 180º, n.º 6 do CPPT, 128º e 146º do CIRE.

[...]

Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso ser considerado procedente anulando-se, em consequência, a Sentença recorrida, com os legais efeitos».

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 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 negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«1. A sustação dos processos de execução fiscal pendentes e dos que vierem a ser instaurados após a declaração de falência [actualmente insolvência] não se aplica aos créditos vencidos após esta declaração, os quais seguirão os termos normais até à extinção da execução (art. 180º n.º 6 CPPT).

Porém, o prosseguimento da tramitação normal não deve inutilizar o esforço de recuperação da empresa e de satisfação equilibrada dos direitos dos credores, interesses públicos e sociais subjacentes à instauração dos processos especiais de recuperação da empresa e de insolvência.

“Assim, a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9º 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 (...) se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou insolvência (...)” (Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário* anotado e comentado 2007 p. 233)

Este entendimento tem sido sufragado por jurisprudência consolidada (acórdãos STA-SCT 24.10.2001 processo n.º 26 344; 15.11.2006 processo n.º 625/06; 12.11.2009 processo n.º 102/09; 14.04.2010 processo n.º 51/10; 6.04.2011 processo n.º 981/10; 7.09.2011 processo n.º 326/11).

2. A relação tributária constitui-se com o facto tributário, configurado no preenchimento da previsão de uma norma de incidência tributária (art. 36º n.º 1 LGT)

Distinta do facto tributário, a obrigação tributária nasce no termo do procedimento de liquidação, com a quantificação da prestação tributária devida, por determinação da colecta mediante aplicação da taxa à matéria colectável.

O vencimento da obrigação corresponde ao momento em que o devedor deve cumprir a sua obrigação (Ana Prata *Dicionário Jurídico* 2ª edição Almedina p. 607).

Nas obrigações pecuniárias com prazo certo a constituição em mora ocorre no termo do prazo para pagamento voluntário (art. 804º n.º 2 CCivil; art. 86º n.º 1 CPPT).

A realização coactiva da prestação tributária, mediante instauração de execução fiscal com base em certidão de dívida, exige o decurso do prazo para pagamento voluntário (art. 817º CCivil; arts. 88º n.º 1 e 162º alínea a) CPPT).

Neste contexto as obrigações tributárias exequendas emergentes de liquidações de IMT, cujos prazos para pagamento voluntário findaram em 31.1.2008, 9.05.2008 e 30.06.2008 correspondem a créditos da Fazenda Pública vencidos após a declaração de insolvência, proferida por sentença transitada em julgado em 11.07.2007 (probatório n.ºs 2 e 5).

Em consequência do vencimento e exigibilidade não existe obstáculo legal à sua cobrança coerciva em processo de execução fiscal».

1.7 Foram colhidos os vistos dos Juízes adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que os créditos exequendos se venceram em data ulterior à da declaração de insolvência da Executada e, por isso, que nada obsta a que seja instaurada e prossiga execução fiscal para cobrança dos mesmos.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

Na sentença recorrida o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«Pelos documentos juntos aos autos com relevância para o caso, considero provados os seguintes factos:

1. No dia 31 de Janeiro de 2007, foi instaurada acção judicial contra Casimiro Ribeiro & Filhos, Lda., com vista à dissolução judicial da sociedade – cfr. inscrição n.º 8 da certidão permanente a fls. 136.

2. A sociedade foi declarada insolvente por sentença transitada em julgado em 11 de Julho de 2007 – cfr. averbamento 1 à inscrição n.º 10 da certidão permanente a fls. 137.

3. Em 10 de Março de 2009, foram registadas alterações ao contrato de sociedade, tendo esta adoptado a firma Cari Construtores, SA – inscrição n.º 16 da certidão permanente a fls. 140.

4. Em 16 de Junho de 2008, foi encerrado o processo, tendo sido homologada a decisão de regresso à actividade, com base no plano de insolvência inscrição n.º 14 da certidão permanente a fls. 140.

5. No dia 10 de Outubro de 2009, foram emitidas as certidões de dívida n.º 2009/11182, 2009/11675 e 2009/11722, todas relativas a IMT do ano de 2005, sendo que o prazo para pagamento voluntário da dívida terminara, respectivamente, em 31 de Janeiro de 2008, 9 de Maio de 2008 e 30 de Junho de 2008 – cfr. certidões a fls. 98, 99 e 100.

6. No dia 11 de Outubro de 2009, foi autuado o processo executivo n.º 3476200901068849, contra Cari Construtores, SA, para cobrança de dívida relativa a IMT do ano de 2005, no valor de € 2.801,12 – cfr. documento a fls. 97.

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos constante dos autos, referenciados em cada facto.

Não resultam provados ou não provados outros factos com interesse para a decisão».

### **2.2 DE FACTO E DE DIREITO**

#### **2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR**

“CARI Construtores, S.A.” deduziu oposição a uma execução fiscal que foi instaurada contra ela para cobrança de dívidas de IMT que se referem ao ano de 2005, mas que, na sua tese, se venceram anteriormente à declaração judicial de insolvência, que transitou em julgado em 2007.

A Oponente, que aceita, como excepção ao princípio da preclusão do direito à cobrança dos créditos que não hajam sido reclamados no processo de insolvência, que podem ainda ser cobradas em execução fiscal as dívidas por impostos que se tenham vencido após a declaração da insolvência, considera que a data do vencimento dessas dívidas é a data do facto tributário (ou, quando muito, no caso *sub judice*, a data da avaliação da matéria tributável). Assim, e porque as dívidas ora em cobrança coerciva respeitam a factos tributários ocorridos em 2005, sustenta que as mesmas se venceram em data anterior à da declaração de insolvência, motivo por que, não as tendo a AT reclamado no processo de insolvência, não pode agora pretender cobrá-las fora desse processo.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a oposição improcedente. Para tanto, em síntese, considerou que as dívidas exequendas se venceram após a declaração de insolvência, pelo que nada obsta à instauração de execução fiscal para cobrança das mesmas, ainda que se refiram a imposto relativo a períodos anteriores.

A Oponente discorda desse entendimento, mantendo que as dívidas exequendas se venceram antes da data em que foi declarada insolvente, o que obsta à instauração de execução fiscal para a sua cobrança (cfr. conclusões 1 a 9) e que, mesmo que assim não se entenda, não pode a execução prosseguir senão sobre bens que não tenham sido apreendidos no processo de insolvência (cfr. conclusões 10 a 18).

Daí termos enunciado a questão a apreciar e decidir nos presentes autos nos termos que o fizemos em 1.8, adiantando que importa determinar em que momento se consideram vencidas as dívidas exequendas, uma vez que na tese da Recorrente o vencimento dá-se com a verificação dos factos tributários que lhe deram origem, enquanto na tese da sentença essas dívidas se venceram, respectivamente, em

31 de Janeiro, 9 de Maio e 30 de Junho de 2008, ou seja, no termo do prazo para o seu pagamento voluntário (cfr. n.º 5 dos factos provados).

### 2.2.2 DA POSSIBILIDADE DE INSTAURAÇÃO E PROSECUÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL APÓS A DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA

Nos termos do n.º 1 do art. 180.º do CPPT, «proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração».

No entanto, esta disposição não se aplica «aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa» que, nos termos do disposto no n.º 6 do mesmo art. 180.º, «seguirão os termos normais até à extinção da execução».

Embora o preceito se refira à falência ou recuperação de empresa, «[o] mesmo regime deverá aplicar-se à declaração de insolvência, por força do redireccionamento das remissões imposto pelo art. 11.º do DL n.º 53/2004»<sup>(2)</sup>, diploma que aprovou o CIRE.

Por sua vez, o art. 88.º, n.º 1, do CIRE<sup>(3)</sup> determina a suspensão de todas as execuções fiscais instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património, bem como proíbe a instauração de novas execuções.

Verifica-se, pois, uma contradição entre os referidos preceitos legais: enquanto o art. 88.º, n.º 1, do CIRE, não admite a instauração ou prosseguimento de execuções contra o insolvente após a declaração de insolvência, o art. 180.º do CPPT, quer no seu n.º 1, quer no seu n.º 6, admite-as<sup>(4)</sup>.

Tratando-se de disposições literalmente contraditórias, há que procurar harmonizá-las, tendo nomeadamente em conta a unidade do sistema jurídico, elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil<sup>(5)</sup> (CC)).

JÓRGE LOPES DE SOUSA<sup>(6)</sup> indica-nos a melhor interpretação:

«Os novos processos relativos a dívidas vencidas antes da prolação do despacho de prosseguimento da acção de recuperação de empresa ou de declaração de falência ou insolvência deverão ser também avocados pelo tribunal competente e enviados pelos tribunais fiscais.

O mesmo não sucede, porém, com os processos de execução relativos a créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que, nos termos do n.º 6 deste art. 180.º, do CPPT, seguirão os termos normais até à extinção da execução.

No entanto, quanto a estes processos, apesar de aqui se referir o seu seguimento nos termos normais, 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».

Assim, concluímos que é possível a instauração de novas execuções fiscais após a declaração de insolvência, sendo que,

– se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverá a execução fiscal ser imediatamente sustada e avocada pelo tribunal judicial para apensação àquele processo, ao qual deverá ser enviada pelo tribunal tributário;

– se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, a execução prosseguirá, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência.

É esta a doutrina que tem vindo a ser afirmada uniforme e reiteradamente pelo Supremo Tribunal Administrativo<sup>(7)</sup>.

Foi também a doutrina adoptada na sentença recorrida.

Se bem interpretamos as alegações de recurso, a Recorrente dela não discorda. A discordância da Recorrente refere-se é ao momento em que se devem ter por vencidas as dívidas exequendas, situando-o em 2005 (ou, o mais tardar, em 2006), ou seja, antes da declaração de insolvência, transitada em julgado em 2007, enquanto a sentença recorrida situa esse momento em 2008, ou seja, após a declaração de insolvência.

### 2.2.3 DA DATA DE VENCIMENTO DAS DÍVIDAS EXEQUENDAS

Para a Recorrente, as dívidas exequendas venceram-se em 2005, pois foi nessa data que ocorreu o facto tributário, ou seja, as transmissões de imóveis que deram origem ao IMT ora em cobrança coerciva. Sustenta que «[a] data de vencimento de um crédito é a data em que o credor



adquire o direito de exigir o seu pagamento ao devedor. Sendo certo, que no caso dos impostos, o Estado adquire esse direito logo que ocorre a realização dos factos tributários e a sua subsunção automática na norma de incidência», que «é com a ocorrência dos factos previstos na norma de incidência e a sua integração ou subsunção no conteúdo da norma, que se preenche, se concretiza, e se individualiza, o direito do Administração Fiscal ao crédito tributário» e que desde esse momento «o Estado adquire o direito de exigir ao sujeito passivo o seu pagamento» e «o sujeito passivo fica obrigado ao seu pagamento», sendo que «[o] acto de “lançamento” ou “Liquidação”, não tem uma função constitutiva, mas meramente declarativa».

Já para a sentença recorrida, as dívidas exequendas venceram-se em 2008, pois foi nesse ano que ocorreu o termo do prazo para o pagamento voluntário de cada uma delas.

Coloca-se, pois, a questão de saber em que data se vence uma dívida tributária.

Importa aqui recordar o ensinamento de SALDANHA SANCHES, que refere que importa distinguir «entre a existência de uma obrigação na forma de uma mera pretensão fiscal e uma obrigação que atingiu a fase da exigibilidade», sendo que esta só ocorre «depois de se ter verificado o momento de vencimento dessa mesma obrigação»; ou seja, «[e]nquanto a obrigação se não encontra vencida, aquilo que existe para o sujeito activo da obrigação tributária é uma mera pretensão fiscal – na altura, ainda destituída de exigibilidade. O facto legalmente previsto para o nascimento dessa pretensão já se verificou, mas não decorreu ainda o prazo legalmente previsto ou o facto exigido por lei para que se dê o vencimento desta obrigação»<sup>(8)</sup>.

Assim, no caso *sub judice*, em que, segundo a Oponente, estamos perante liquidações adicionais efectuadas na sequência de avaliação da matéria tributável, afigura-se-nos manifesto que o vencimento da obrigação de cumprir – de efectuar a prestação pecuniária correspondente ao montante do imposto – só se deu após a liquidação do imposto e depois do sujeito passivo ser notificado desse acto. Antes, apesar de o sujeito passivo saber que ocorreu um facto relevante para efeitos tributários, não existia qualquer dever de prestar, tanto mais que o sujeito passivo não sabia qual a quantificação da obrigação tributária, nem se a AT iria proceder à liquidação dentro do prazo que a lei lhe concede para o efeito.

Assim, a nosso ver, a resposta é inequívoca: a dívida tributária vence-se no momento em que o credor adquire o direito de exigir o seu pagamento ao devedor e esse momento, no caso *sub judice*, não é outro senão aquele a que se refere o termo final do prazo para o pagamento voluntário, prazo que, na ausência de lei em contrário, se inicia com a notificação ao contribuinte para pagamento (cf. art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

Na verdade, sendo certo que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário (cf. art. 36.º, n.º 1, da LGT), a correspondente obrigação tributária só se torna certa com a liquidação e exigível com o conhecimento da mesma, sendo que a liquidação só produz efeitos relativamente ao contribuinte após lhe ter sido validamente notificada (cfr. art. 77.º, n.º 6, da LGT e art. 36.º, n.º 1, do CPPT).

Dito isto, podemos assentar em que os créditos exequendos se venceram em momento ulterior ao da declaração de insolvência, pelo que, nada obsta à instauração e prossecução de execução fiscal para cobrança dos mesmos, desde que sejam observadas na penhora as restrições acima referidas e que, nos presentes autos, não vêm questionadas.

Por tudo o que ficou dito, a sentença recorrida, que decidiu neste sentido, não merece censura.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nada obsta a que após a declaração de insolvência sejam instauradas execuções fiscais contra a sociedade insolvente, possibilidade que constitui um regime especial para os processos de execução fiscal (afastando a regra geral do art. 88.º, n.º 1, do CIRE), sendo que

– se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverão ser imediatamente sustadas e avocadas pelo tribunal judicial para apensação ao processo de falência (art. 180.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE);

– se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, prosseguindo a execução, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (cfr. art. 180.º, n.º 6, do CPPT, interpretado tendo em conta a unidade do sistema jurídico, como imposto pelo art. 9.º, n.º 1, do CC).

II - Um crédito considera-se vencido quando puder ser exigido pelo credor.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

### Segue acórdão de 14 de Março de 2012.

1. Na parte decisória do acórdão proferido nestes autos em 29 de Fevereiro de 2012, incorremos num lapso de escrita: escrevemos “Tribunal Central Administrativo” onde queríamos escrever “Supremo Tribunal Administrativo”.

2. Cumpre, pois, corrigir esse erro manifesto lapso material.

3. Assim, e ao abrigo do disposto no art. 667.º, n.º 1, e 716.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, os juizes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, rectificar o acórdão proferido nos autos em 29 de Fevereiro de 2012 nos termos acima expostos.

Notifique e, após o trânsito, proceda à anotação no local próprio.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, são transcrições.)

(<sup>2</sup>) (JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 7 ao art. 180.º, pág. 323.)

(<sup>3</sup>) (Diz o art. 88.º, n.º 1, 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».)

Anteriormente, também o art. 154.º, n.º 3, do Código de Processos Especiais de Recuperação de Empresas e de Falência (CPEREF) estabelecia que «a declaração de falência obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o falido». O CPEREF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, foi revogado pelo art. 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, que aprovou o CIRE.)

(<sup>4</sup>) (Também a admite no n.º 5, mas aí a situação é diferente, pois o processo de falência já estará findo. A possibilidade prevista no n.º 5 – de continuação das execuções fiscais já instauradas contra o falido ou responsáveis subsidiários ou de instauração de novas execuções fiscais – tem aí como pressuposto a ulterior aquisição de bens pela falido os pelos responsáveis subsidiários.)

(<sup>5</sup>) (Diz o n.º 1 do art. 9.º do CC:

«A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».)

(<sup>6</sup>) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 7 ao art. 180.º, pág. 324.

(<sup>7</sup>) (*Vide* os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 15 de Novembro de 2006, proferido no processo com o n.º 625/06, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16 de Novembro de 2007 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2006/32240.pdf>), págs. 1894 a 1901, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/217bb13afc58cc1880257230003d51b5?OpenDocument>;

– de 29 de Novembro de 2006, proferido no processo com o n.º 603/06, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16 de Novembro de 2007 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2006/32240.pdf>), págs. 2046 a 2055, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/5eba140fb2b2f66e80257243004e299c?OpenDocument>;

– de 31 de Janeiro de 2008, proferido no processo com o n.º 887/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2008/32210.pdf>), págs. 188 a 191, também disponível em – <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/f38acac3fd7d43f8802573ed0040ae68?OpenDocument>.

– de 6 de Abril de 2008, proferido no processo com o n.º 249/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29 de Setembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2008/32220.pdf>), págs. 699 a 702, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1pbb1e680256f8e003ea931/c125b391150eb1de8025746c0048879a?OpenDocument>;

– de 12 de Novembro de 2009, proferido no processo com o n.º 102/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 1712 a 1717, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/e2aeb82ed61f339d80257677004b704c?OpenDocument>;

– de 14 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 51/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32220.pdf>), págs. 586 a 590, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6ef8be60395ae0988025770b0056dc05?OpenDocument>

– de 6 de Abril de 2011, proferido no processo com o n.º 981/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32220.pdf>), págs. 599 a 603, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/48810ab2bb3a729980257870004b7c1a?OpenDocument>.)

(<sup>8</sup>) (*Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, pág. 255.)

### Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

#### Assunto:

*Nulidade processual. Sanação.*

**Sumário:**

- I — Se o réu, apesar de não ter sido chamado a juízo, através da notificação prevista no n.º 1 do art. 110º do CPPT, intervém no processo sem reclamar logo contra a falta dessa notificação, a nulidade daí decorrente fica sanada, não obstante se estar em presença de um vício que pode ser arguido a todo o tempo, mesmo depois de findo o processo.*
- II — A intervenção do réu no processo, em termos de se aperceber que a algo de anormal aconteceu na sua tramitação, impõe que consulte o processo e solicite a correcção das irregularidades que prejudicam a sua defesa, podendo o incumprimento desse ónus - princípio da auto-responsabilidade das partes no seu comportamento no processo – ter como efeito que se considere convalidado o que era nulo.*

Processo n.º 887/11-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Miguel Alexandre Quitério de Castro Vasconcelos.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A Direcção Geral dos Impostos interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 26 de Maio de 2011, que julgou procedente a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária interposta por Miguel Alexandre Quitério Alves de Castro, condenando-a a tributar o autor, quanto ao exercício de 2002, pelo regime de contabilidade organizada.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1. No “saneamento” decidiu o Mmº Juiz “a quo” que “inexistem nulidades, excepções ou questões prévias de que cumpra conhecer”.

2. Todavia, o R. invocou a nulidade da citação, nos termos da alínea b) do art. 195º do C.P.C.

3. Pelo que, ao decidir que inexistiam nulidades e que, por consequência, o Director Geral dos Impostos se encontrava bem citado, cometeu o Mmº Juiz “a quo” um erro de direito, com claro prejuízo dos direitos de defesa e do contraditório, nos termos do n.º 4 do artigo 198º do C. P. C.

4. Efectivamente, a fls..., e assim que foi citado para contestar, o Director Geral dos Impostos invocou essa nulidade, de acordo com o n.º 2 do artigo 198º do C.P.C

5. Como nos referimos no artigo 3º, da nossa resposta, no cabeçalho da p.i, consta que a presente acção foi interposta “Para o Reconhecimento de um Direito Legítimo Em Matéria Tributária”, pelo que, o que o A. pretendeu foi interpor uma acção para e reconhecimento de um direito e não uma acção administrativa especial.

6. Ora, nos termos do n.º 4 do artigo 145º do CPPT, as acções para o reconhecimento de um direito legítimo em matéria tributária seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.

7. E, sendo diferentes as formalidades prescritas na lei para a acção administrativa especial e para a acção para o reconhecimento de um direito e, sobretudo, por não terem sido observadas na citação, as formalidades prescritas na lei para a citação do Réu para o reconhecimento de um direito foi cometido um erro na citação que prejudica a defesa do citado.

8. Pelo que, o erro cometido na citação influenciou claramente o exame e a decisão da causa, n.º 1 do art. 201º do CPC, com evidente prejuízo nos direitos de defesa e do contraditório do órgão que devia ter sido efectivamente citado e, esse erro reflecte-se não só no facto de o órgão, efectivamente R., na acção não se encontrar regularmente citado para os termos da acção, como também no prazo de defesa do mesmo (que é de 90 dias em vez de 30 dias).

1. Não houve contra-alegações.

2. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência.

3. A sentença deu como provado os seguintes factos:

1) O autor Miguel Alexandre Quitério Alves de Castro Vasconcelos, contribuinte fiscal n.º ..... com domicílio fiscal na Travessa ....., n.º ....., em Coimbra, em 2001.03.15, apresentou a declaração de início de actividade no comércio retalho de peixe e moluscos, correspondente ao CAE 52230, tendo declarado como data do início dessa actividade em 2001.03.19, com um volume de negócios declarado em contos de 18.900, compras no valor de 14.000, estando em termos de IVA enquadrado no regime normal trimestral, tendo assinalado no *sim* do quadro 6, a circunstância de possuir contabilidade organizada, informatizada, quer para efeitos de IVA quer para efeitos de IRS, tendo identificado o técnico oficial de contas e o local onde está centralizada essa mesma contabilidade, conforme teor de fls. 31 a 34 dos presentes autos que aqui se dão por reproduzidos.

2) No folheto/brochura da DCCI - Direcção Geral das Contribuições e Impostos, no quadro de opção refere-se o seguinte: “*A opção pelo Regime de Contabilidade Organizada deve ser formalizada: - na declaração de início de actividade; na declaração de alterações até ao fim do mês de Março do ano em que o sujeito passivo pretende utilizar esse regime; Em 2001, até 29 de Junho. A opção é válida por cinco anos*”, conforme teor do documento n.º 2, junto a fls. 35 dos presentes autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido.

3) A Direcção Geral dos Impostos emitiu o documento de cobrança com o n.º 2003 5112964385, correspondente à liquidação n.º 5112964385, datada de 2003.08.18, notificando o autor a proceder ao pagamento da quantia de €7.503,61, proveniente da liquidação de IRS do ano de 2002, com data limite de pagamento em 2003.10.08, conforme resulta do teor do documento n.º 3, junto a fls. 36 cujos termos se dão aqui por integralmente por reproduzidos

4) Na demonstração de resultados relativa a Dezembro de 2002, o autor apresentou um resultado líquido do exercício no valor de €543,61, num valor total de € 14 124,24, conforme teor do documento n.º 4, junto a fls. 37 a 38 e cujos termos se dão aqui por integralmente por reproduzidos.

5) O técnico oficial de contas do autor utilizou a aplicação informática da DGCI para o ano de 2003, através da qual procedeu à simulação do valor do imposto a pagar, no regime de contabilidade organizada, tendo indicado um montante de rendimento global de €14 124,24, tendo obtido o montante de imposto a pagar de €2.394,52, conforme teor de fls. 39 dos autos cujos termos se dão aqui por integralmente por reproduzidos.

6) No comprovativo de entrega da declaração modelo 3 de IRS, via internet, da declaração de rendimentos de IRS, mod. 3, referente ao ano de 2006, com data de recepção 2007.05.24, o autor Miguel Alexandre Quitério Alves de Castro Vasconcelos e esposa Sílvia Mansa Brás Gonçalves, declararam apresentar a 1.ª Declaração do ano, acompanhada dos anexos A, C - regime de contabilidade organizada e H - benefícios fiscais e deduções, sendo que no Anexo A, referente às categorias NH de trabalho dependente e pensões, foi declarado um rendimento bruto do sujeito passivo 8, no valor de €5.881,40, com retenções no valor de €261,00, conforme resulta do teor do documento 5 junto a fls. 40 e seguintes dos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido.

7) No anexo C referente aos rendimentos da categoria B, regime de contabilidade organizada, do ano de 2006 foi declarado possuir um estabelecimento estável, no âmbito do qual foi apurado um rendimento líquido do exercício no valor de €6.454,13, correspondente a um lucro apurado de €6 504,13, conforme teor de fls. 41 a 44 dos autos que aqui se dão por integralmente por reproduzidos.

8) A presente acção foi instaurada neste Tribunal em 31 de Agosto de 2007, conforme resulta do teor de fls. 2 dos autos cujos termos se dão aqui por reproduzidos.

9) O autor no ano de 2002, no desempenho da actividade identificada em 1)., não atingiu um valor superior ao limite legal estipulado.

10). O autor não deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IRS do ano de 2002.

E para o que é relevante ao conhecimento do objecto do recurso, resulta dos autos o seguinte:

11) Em 3/3/2008, a recorrente foi citada “nos termos no art. 81º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, para no prazo de 30 dias, decorrida que seja a dilação de 5 dias, contestar, querendo, a acção administrativa especial” - (cfr. doc. de fls. 46);

12) Em 1/4/2008, a recorrente arguiu a nulidade de citação com fundamento em que “nos termos do n.º 4 do artigo 145º do CPPT, as acções para reconhecimento de um direito legítimo em matéria tributária seguem os termos do processo de impugnação”, sendo diferente a tramitação do processo, “nomeadamente quanto ao prazo para contestar, que na impugnação judicial é de 90 dias (cfr. art. 110. n.º 1 do CPPT) e não de 30 dias como na acção administrativa especial” - (cfr. doc. de fls. 54);

13) Em 12/5/2009, no processo foi emitido o seguinte despacho: “Uma vez que foi arguida a nulidade de citação da ré, decorrente do facto de na petição inicial o autor ter indicado e identificado a presente acção para reconhecimento de um direito legítimo em matéria tributável, notifique-se o autor para, em 10 dias, dizer o que tiver por conveniente, designadamente, se a pretensão formulada se insere na citação tipologia de acção” - (cfr. fls. 81);

14) Em 1/6/2009, o autor esclareceu que “a pretensão que formula na Petição Inicial se inscreve no tipo de Acção identificada na mesma, ou seja, na Acção para Reconhecimento de um Direito Legítimo em Matéria Tributária”. (cfr. doc. de fls. 85 e 86).

15) Em 16/12/2009, após prévio parecer do Ministério Público, foi emitido o seguinte despacho: “Na sequência do despacho judicial proferido em 20/11/2009, o Digno Magistrado do Ministério Público, no seu parecer de fls. 95, declarou nada ter a opor a que o presente Tribunal proceda à correcção oficiosa da verificada irregularidade na distribuição. Assim sendo, não havendo quaisquer impedimentos de ordem processual e perante a concordância de todos os intervenientes processuais, nos termos e para os efeitos do previsto no artigo 210º do CPC aplicável ex vi artigo 2º, alínea e) do CPPT, proceda-se à correcção da distribuição, dando-se a competente baixa da presente espécie e distribuindo-se a presente acção o previsto no artigo 145º do CPPT” (cfr. doc. de fls. 97);

16) Em 17/12/09, os autos foram remetidos à Secção Central para correcção da distribuição (cfr. doc. de fls. 98);

17) Em 10/2/2010, foi emitido o seguinte despacho: “Na sequência do determinado no despacho de fls. 97, recebo a presente acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributável. Notifique-se o representante da Fazenda Pública, para, no prazo de 90 dias, contestar e solicitar a prova adicional, conforme o disposto no artigo 110º. n.º 1 do CPPT, juntando-se cópia do processo administrativo” (cfr. doc. de fls. 100).

18) Consta dos autos, a fls. 102, que em 11/2/2010, o Representante da Fazenda Pública foi notificado “para contestar a presente impugnação, no prazo de 90 dias – art. 110º do Código de Procedimento e de Processo Tributário” e para “no mesmo prazo juntar o P.A relativo à liquidação impugnada”;

19) Em 6/4/2010, o representante da Fazenda Pública, juntou o processo administrativo (cfr. doc. de fls. 105).

20) Consta dos autos, a fls. 117, que em 26/7/2010 o jurista nomeado pela recorrente foi notificado da data designada para a inquirição de testemunhas.

21) Da acta de inquirição de testemunhas, constante de fls. 142 dos autos, consta que o jurista designado pela recorrente para a acção, esteve presente na inquirição.

22) Consta dos autos, a fls. 147, que o jurista designado foi notificado para apresentar alegações.

3. A recorrente vem dizer que o tribunal recorrido, ao declarar na sentença que “inexistem nulidades, excepções ou questões prévias de que cumpra conhecer”, cometeu um erro de direito, com claro prejuízo dos direitos de defesa e do contraditório, pois havia invocado a nulidade da citação, nos termos da alínea b) do art. 195º do C.P.C,

Efectivamente, na sentença recorrida, o juiz não conheceu da falta de citação.

Simplesmente, não o fez porque a arguida nulidade da falta de citação já estava decidida. Com efeito, como comprovam os factos acima descritos, na sequência da reclamação dessa nulidade, o processo teve o seguinte desenvolvimento: (i) em 12/5/2009, foi notificado o autor para esclarecer que espécie de acção intentou; (ii) após o autor esclarecer que se trata de uma “acção para reconhecimento de um direito legítimo em matéria tributária”, em 16/12/2009, ordenou-se a correcção da distribuição, tendo os autos sido remetidos à secção central; (iii) em 10/2/2010, o juiz emitiu despacho liminar, recebendo a acção e ordenando a “notificação” do demandado para contestar em 90 dias e solicitar prova adicional, conforme o disposto no artigo 110º, n.º 1 do CPPT; (iv) e consta dos autos que 11/2/2010 a Fazenda Pública foi notificada para contestar.

É certo que a recorrente foi “citada” para uma “*acção administrativa especial*” regulada pelo CPTA, ou seja, para contestar no prazo de 30 dias (cfr. art. 81º e 83º), quando o pedido efectuado corresponde a uma “*acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*” regulada pelo CPPT, que segue os termos do processo de impugnação, e por conseguinte, o demandado deve ser “notificado” para contestar no prazo de 90 dias (cfr. n.º 4 do art. 145º e n.º 1 do art. 110º).

Todavia, não sendo caso de erro na forma de processo, mas sim de *erro na distribuição*, tal como se disse no despacho que ordenou a correcção, a acção deveria ter sido distribuída na 14ª espécie e não 2ª espécie (Deliberação do CSTAF n.º 825/2005 publicada no DR II Série, de 16/6/2005), como efectivamente aconteceu. A correcção foi efectuada, após o que se proferiu despacho liminar, recebendo a petição e ordenando-se a notificação da Fazenda Pública para contestar em 90 dias. Como resulta expressamente do artigo 110º do CPPT, trata-se de um «notificação» e não de uma «citação», embora a função seja a mesma.

Acontece que após o despacho liminar de recebimento da acção quem foi “notificado” para contestar foi o representante da Fazenda Pública e não a demandada Direcção Geral dos Impostos. Para essa espécie de acções, o n.º 4 do artigo 145º do CPPT estabelece que seguem os termos do processo de impugnação, «*considerando-se na posição de entidade demandada que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido*». Por esta norma, a legitimidade passiva pertence à Direcção Geral dos Impostos e não ao representante da Fazenda Pública. Não consta dos autos que a notificação para contestar, prevista no n.º 1 do artigo 110º do CPPT, tenha sido remetida à Direcção Geral dos Impostos ou ao jurista a quem foi dado o poder de patrocinar a acção. Há pois um erro na identidade do notificando: em vez de se notificar a Direcção Geral dos Impostos, notifica-se o representante da Fazenda Pública. Tal erro corresponde à *falta de citação*, prevista na alínea a) do artigo 194º do CPC.

O n.º 1 do artigo 110º do CPPT, numa reminiscência da natureza objectiva da impugnação, prevê o *acto de notificação* com a finalidade de dar a conhecer à autoridade demandada de que o seu acto foi impugnado e que por isso pode revogá-lo ou sustentar a sua legalidade, mas a falta de contestação não importa a confissão dos factos articulados. Apesar da acção para o reconhecimento de um direito estar prevista como o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido, finalidade que acentua o carácter *subjectivo* do meio processual, a remissão que o n.º 4 do artigo 145º do CPPT faz para aquela norma, em vez da acção administrativa comum (art. 37º do CPTA) ou do processo declarativo do Código de Processo Civil, não a expurga de vários indícios de uma concepção *objectiva* de impugnação, como é o caso da notificação em vez da citação.

Mas isso não significa que o erro de identidade do notificando não deve ter as mesmas consequências jurídicas que a falta de citação, uma vez que, sem ela, fica comprometido o contraditório. Ainda que se entenda que o despacho que ordenou a correção da distribuição implicitamente decidiu a arguida nulidade de citação e por isso, nos termos do artigo 198º - A do CPC, a notificação desse despacho «dispensa a renovação da citação», não pode deixar de se considerar que tal erro constitui uma *nulidade principal*, sujeita ao mesmo regime da falta absoluta de citação.

Todavia, um tal vício é de se considerar sanado se o réu intervier no processo sem o arguir imediatamente.

Com efeito, dispõe-se no artº 196º do Código de Processo Civil que se «*o réu ou o Ministério Público intervier no processo sem arguir logo a falta de citação, considera-se sanada a nulidade*». Nulidade essa que se reportar à indicada na alínea a) do artº 194º, onde se consagra que é «*nulo tudo o que se processe depois da petição inicial, salvando-se apenas esta, quando o réu não tenha sido citado*». Trata-se de um nulidade que, conforme resulta do estatuído no artº 204º, n.º 2, *pode ser arguida em qualquer estado do processo*, enquanto não dever considerar-se sanada, sendo, inclusivamente, fundamento de recurso de revisão «*quando, tendo corrido a acção e a execução à revelia, por falta absoluta de citação do réu, se mostre que faltou a sua citação ou é nula a citação feita* (cfr. al e) do artº 771º).

No caso dos autos, a questão é complexa, porque a recorrente, através do licenciado em direito com funções de apoio jurídico, após a redistribuição da acção, teve várias intervenções no processo, sem logo arguir a falta de notificação para contestar: foi notificado da data da inquirição de testemunhas (fls. 117), esteve presente na inquirição de testemunhas (cfr. fls. 142) e foi notificado para apresentar alegações (fls. 147).

Do artigo 196º referido resulta que se o réu, apesar de não ter sido chamado a juízo, através da citação, para se defender na acção, intervém no processo sem reclamar logo, isto é, no próprio acto dessa sua primeira intervenção, contra a falta de tal citação, a *nulidade* daí decorrente fica *sanada*. E isso, não obstante se estar em presença de um vício que, enquanto o réu for revel, pode ser arguido a todo o tempo, mesmo depois de findo o processo.

Uma solução destas não pode deixar de se harmonizar com os princípios do contraditório, da igualdade de armas e do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva. Num processo equitativo e justo as partes hão-de poder expor as suas razões de facto e de direito perante o tribunal, antes que este tome a decisão. E devem poder fazê-lo em condições que a não desfavoreçam em confronto com a parte contrária. Mas, por exigências de celeridade processual, a necessidade de defesa em condições de igualdade não exclui que se considere sanada a nulidade decorrente da falta de citação do réu, quando este intervém no processo sem logo arguir tal falta.

A concordância do princípio do contraditório com o da celeridade processual implica que em cada caso concreto se analise se o tipo de intervenção do réu permitiu que ele se desse conta da nulidade cometida, para poder logo arguí-la. Pois se, em certa medida, a falta de defesa se deve à inércia ou incuria do réu, então, nada impede que se considere sanado o acto nulo. Em tal situação é razoável presumir-se que, não obstante a falta de citação, ele pôde defender-se e que, se o não fez, é porque não actuou com a diligência que lhe era exigível ou não sentiu necessidade de o fazer. É que, a intervenção do réu no processo, em termos de se aperceber que a algo de anormal aconteceu na sua tramitação, impõe que consulte o processo e solicite a correção das irregularidades que prejudicam a sua defesa. O incumprimento desse ónus - *princípio da auto-responsabilidade das partes* no seu comportamento no processo – pode ter como efeito que se considere convalidado o que era nulo.

Ora, o recorrente interveio na fase da instrução do processo, estando presente no acto de inquirição de testemunhas, após o que foi notificado para alegar. Como não havia contestado, necessariamente teria que se interrogar porque é que o processo avançou sem se ter decidido o incidente da nulidade da citação. Se teve oportunidade de contestar a acção, porque não havia sido regulamente notificado, o processo não podia prosseguir com a inquirição das testemunhas. Se nessa intervenção tivesse consultado o processo ou procurado saber que sorte teve a arguição de nulidade da citação, teria podido constatar que, embora sem culpa sua, havia sido cometido um erro na identidade do notificado, podendo novamente solicitar a falta de notificação para contestar. Ou seja: tinha podido defender-se, contraditando as razões do autor, apresentado as suas próprias razões e as respectivas provas, discreteando em condições de igualdade sobre elas e, bem assim, sobre as do adversário.

Deve, pois, considera-se que o recorrente interveio no processo sem logo invocar a falta de notificação para contestar, o que tem como consequência, nos termos do artigo 196º do CPC, a sanação da nulidade.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

Juros compensatórios. Dever de fundamentação.

### Sumário:

*A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem.*

Processo n.º 928/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sport Lisboa e Benfica (SLB).

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

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

### 1 - RELATÓRIO

**SPORT LISBOA E BENFICA (SLB)**, contribuinte n.º 500 276 722, com demais sinais nos autos, deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de juros compensatórios n.º 2001 642 000 2925, no valor de Esc. 36.394.556\$00.

Por sentença de 21 de Janeiro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou a impugnação procedente, condenando a Fazenda Pública no pedido de anulação do acto impugnado. Reagiu a ora recorrente Fazenda Pública, com a interposição de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 20 de Setembro de 2011, se declarou incompetente em razão da hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

As alegações do recurso integram as **seguintes conclusões**:

I. Tal liquidação além de fundamentada, resulta da Lei.

II. E, permitimo-nos invocar o princípio geral de direito consagrado no artigo 6.º do código civil, segundo o qual, “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.”

III. Não pode pois, o recorrido invocar a falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, precisamente porque ela resulta da Lei.

**PORÉM V. EX. AS DECIDINDO FARÃO** Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente.

**A COSTUMADA JUSTIÇA**

**A recorrida formulou contra-alegações que integram as conclusões seguintes:**

1. Perante o documento que corporiza a liquidação impugnada em causa, não se consegue saber qual a fórmula de cálculo matemático utilizada pela a Administração Fiscal para chegar ao montante de juros compensatórios que imputa ao SLB, nomeadamente taxa (s) de juro (s) e número de dias que foram imputados para o seu cálculo.

2. Pelo exposto, estamos na presença de uma preterição de formalidade legal que conduz á anulação do acto tributário nos termos dos artigos 70º nº1, 99 al d) do CPPT e 35 n.º 9 da LGT, devendo a sentença do Tribunal a quo ser confirmada.

**O EMMP neste Supremo Tribunal pronunciou-se remetendo para o parecer do MP no TCA-Sul, (Cfr. fls. 140 e ss) que no essencial acompanha a argumentação da recorrente, entendendo que há suficiente fundamentação do acto de liquidação de juros compensatórios, defendendo em consequência o provimento do recurso e a revogação da sentença que terá incorrido em erro de julgamento.**

### 2 - FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Em 17/10/2001 foi emitida à Impugnante a liquidação de IRC n.º 2001 642 000 2925, no valor de €783.772,83 (Esc. 157.132.345\$00), sendo o montante de €602.237,55 (Esc. 120.737.789\$00) respeitante a IRC do exercício de 1998, e €181.535,28 (Esc. 36.394.556\$00) respeitante a juros compensatórios (documento de fls 11 do Processo Administrativo).

B) Quanto aos juros compensatórios na liquidação consta ainda o seguinte “Os juros compensatórios são contados desde o termo do prazo da entrega das retenções respectivas até à data da liquidação” (documento de fls 11 do Processo Administrativo).

C) Em 07/03/2002 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada em A) (documento de fls 2 e ss do Processo Administrativo).

D) Por despacho de 23/09/2002 da Directora de Finanças Adjunta, a reclamação graciosa foi indeferida (documento de fls 38 do Processo Administrativo).

E) A p.i. foi apresentada em 16/10/2002 (carimbo apostado na p.i. a fls 2 dos autos).

### 3 – DO DIREITO

Nos presentes autos discute-se, essencialmente, se uma liquidação de IRC, em cuja notificação são também exigidos juros compensatórios, e na qual, relativamente a estes últimos se indica unicamente o montante dos juros no valor de 36.394.556\$00, e ainda a título de anotação “NOTA”, que os juros compensatórios são contados desde o termo do prazo para entrega das retenções respectivas até à data da liquidação, pode ser considerada fundamentada.

Vejamos.

O clube impugnante ora recorrido bem como o tribunal *a quo* entenderam que não se pode entender que existe fundamentação porque, nomeadamente, na “*liquidação impugnada em causa, não se consegue saber qual a fórmula de cálculo matemático utilizada pela a Administração Fiscal para chegar ao montante de juros compensatórios que imputa ao SLB, nomeadamente taxa (s) de juro (s) e número de dias que foram imputados para o seu cálculo*”.

Por seu lado refere a recorrente nas conclusões das suas alegações supra destacadas que:

*“I. Tal liquidação além de fundamentada, resulta da Lei.*

*II. E, permitimo-nos invocar o princípio geral de direito consagrado no artigo 6.º do código civil, segundo o qual, “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.”*

*III. Não pode pois, o recorrido invocar a falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, precisamente porque ela resulta da Lei.”*

Adiantamos já que não assiste razão à recorrente. E, desde logo, quando sustenta que a liquidação além de fundamentada resulta da lei.

Vejamos: Resultar da lei é o requisito da própria existência da liquidação, pois só se resultar da lei a mesma pode ser efectuada, mas isso não significa que esteja fundamentada.

Um acto pode ser legal mas não estar fundamentado, ou seja não estarem exteriorizadas as razões que levaram à prática daquele acto e que possibilitem ao sujeito passivo compreender o “*iter cognoscitivo*” que determinou a liquidação do tributo apurada.

No caso *sub judice*, para se considerar a liquidação em questão, fundamentada relativamente aos juros compensatórios, necessário seria que fosse indicado o o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, o que no caso se verifica, mas ainda a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem. Neste sentido o acórdão do STA, de 21 de Abril de 2010, proferido no Proc. n.º 743/09, em que se pode ler “*Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente. Especialmente em matéria de fundamentação de decisões de cálculo de juros compensatórios, o art. 35.º, n.º 9, da LGT estabelece que «a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas». Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo”*. E mais recentemente no acórdão do STA de 30 de Novembro de 2011, proferido no Proc. n.º 619/11, pode ler-se “*Como é sabido, as exigências de fundamentação variam conforme as circunstâncias concretas, designadamente o tipo de acto, a não participação do interessado no procedimento anterior ao acto ou, no caso da participação, a extensão desta. No que respeita aos juros compensatórios, admitimos que as exigências de fundamentação sejam reduzidas ao mínimo. Eventualmente, ainda que com algumas reservas, admitimos que nem sequer se exija a referência à norma legal ao abrigo do qual os juros foram liquidados, pois é do conhecimento geral que se o atraso na liquidação do imposto devido for imputável ao contribuinte há lugar à liquidação de juros compensatórios. Admitimos ainda que se considere que a fundamentação do “atraso na liquidação por motivo imputável ao contribuinte” se baste com a mera referência ao acto omitido que o originou, ou seja, com a referência - que a sentença na alínea B) dos factos que deu como provados considerou poder extrair-se da notificação, sendo que nessa parte não vem posta em causa - de que os juros compensatórios são «devidos pela falta de retenção na fonte e falta de entrega nos cofres do estado do IRS (Imposto de Capitais), no ano de 1993».(...) No entanto, há ainda uma declaração mínima que se nos afigura indispensável para que se cumpram as exigências legais de fundamentação que visam, afinal, que o contribuinte possa optar conscientemente entre o conformar-se com o acto, aceitando a sua legalidade, ou contra ele reagir administrativa ou contenciosamente.*



Nesse conteúdo mínimo da declaração fundamentadora deverá conter-se a referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios, à taxa ou taxas aplicáveis e ao período de tempo em que tais juros são exigíveis (Neste sentido, o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Fevereiro de 2009, proferido no processo com o n.º 1002/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiscac/2009/32210.pdf>, págs. 241 a 244, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/afda64de2d8db9438025755f0041b823?OpenDocument>.) Só perante esses elementos o contribuinte poderá verificar se a liquidação foi ou não efectuada de acordo com a lei e o tribunal, se tal lhe for solicitado, poderá desempenhar a sua tarefa de sindicância dessa legalidade. Ora, no caso sub judice não há indicação de qualquer desses elementos: não há qualquer indicação do montante do imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios; não há referência à taxa ou taxas aplicadas na liquidação dos juros; não há qualquer menção das datas que terão sido consideradas como sendo as do início e do termo do prazo de contagem desses juros”.

A jurisprudência destacada surge em harmonia com a melhor doutrina que sustenta que o acto tributário, tem de ser sustentado por um mínimo suficiente de fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos - pressupostos do acto (vide José Carlos Vieira de Andrade no seu «O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos», págs. 153-155).

Daí a necessidade de que o acto resulte de uma comunicação clara - i. é, não indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua -, congruente - i. é, que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão por si para sustentar o acto, dos factos e razões de direito - tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.

Analisando os elementos de suporte para onde remete a decisão em causa, vê-se que a fundamentação neles contida não é clara e congruente e não permite à impugnante a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária.

Ainda que estejamos perante actos produzidos em grande quantidade, a referida chamada produção de actos em massa, impunha-se um mínimo de fundamentação, que é exigível, tendo em vista permitir ao contribuinte aquilatar da respectiva legalidade para com ela se conformar ou impugná-la.

No caso, no documento de cobrança de IRC, cuja cópia consta a fls. 10 dos autos de impugnação, nenhuma fundamentação se encontra para tal liquidação de juros compensatórios, a não ser a “nota” supra referida podendo considerar-se que foi pura e simplesmente se omitida qualquer fundamentação a tal respeito.

Não se dá assim a conhecer ao contribuinte o montante sobre o qual incidiram os juros, nem qual a taxa aplicada, não permitindo ao contribuinte conhecer em toda a extensão as razões dessa liquidação.

Tendo em conta os requisitos que a norma do artº 35º da LGT prevê para poder haver lugar à liquidação de juros compensatórios, a sua liquidação passa sempre por no caso se verificarem ou não tais requisitos vinculados, o que a Administração Fiscal tem de indagar e externar, de molde a permitir ao contribuinte atingir aquele desiderato visado pela fundamentação, obrigatória, ainda que possa ser sucinta. Não o tendo feito, no caso, nada tendo aduzido para tal fundamentação, há falta de fundamentação dessa liquidação de juros, sendo a mesma de anular, pelo que a decisão que assim decidiu não merece censura, sendo de confirmar.

#### **4 - DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida, nos termos supra expostos.

Sem Custas.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — Ascensão Lopes (relator) — Lino Ribeiro — Casimiro Gonçalves.

## **Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.**

### **Assunto:**

*Artigo 90º, nº 1, alínea b) do CIRC. Isenção de retenção na fonte. Rendimentos pagos a entidades não residentes. Violação do princípio da liberdade de circulação de capitais previsto nos artºs 56º e 58º do Tratado CEE. Cessação do regime derogatório aplicável a Portugal previsto no nº 4 do artº 5º da Directiva nº 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990.*

**Sumário:**

- I — O artº 58º, nº 1, alínea a) do Tratado CEE prevê que os Estados-membros possam estabelecer uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência.*
- II — No caso dos autos, porém, a norma que sujeita a retenção na fonte os lucros que uma sociedade com sede em Portugal atribui a outra residente noutra Estado-membro e isenta de imposto sociedade nas mesmas condições, mas residente em Portugal, só não violaria o princípio da livre circulação de capitais se o imposto retido na fonte pudesse ser imputado no imposto devido noutra Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento.*
- III — Só deste modo é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente.*
- IV — Não se tendo apurado se os rendimentos tributados em Portugal eram tributados em Espanha ou se os mesmos podiam ser imputados a imposto ali pago, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto nesse sentido.*

Processo nº: 1017/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Cantábrica de Inversiones de Cartera, SL.

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 Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida por “*Cantábrica de Inversiones de Cartera, SL Unipessoal*”, com sede em Oviedo, contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa de actos de retenção na fonte de IRC praticados pelo Citibank International PLC, Sucursal em Portugal, sobre lucros que lhe foram distribuídos por EDP- Energias de Portugal, SA, em Abril de 2005 e Abril de 2008, apresentando, para o efeito, alegações, nas quais conclui:

Iª). A douda sentença ora recorrida entendeu que assiste razão à impugnante, uma vez que os tribunais nacionais devem, por força dos princípios do primado do direito comunitário e da aplicabilidade directa, desapplicar as normas que infrinjam o direito comunitário;

IIª). A questão subjacente à presente impugnação consiste em saber se, ao proceder à retenção de IRC na fonte sobre as quantias postas à disposição da impugnante como dividendos resultantes da sua participação na “*EDP - Energias de Portugal, S.A.*” nos anos de 2005 e 2006, foram, ou não, violados o princípio comunitário da não discriminação em razão da nacionalidade e o princípio da livre circulação de capitais;

IIIª). É nossa convicção que é a própria norma do artº. 2º da Directiva 90/435/CEE, que expressamente permite condicionar tal isenção de retenção na fonte sobre os dividendos atribuídos entre a sociedade afiliada e a sociedade-mãe;

IVª). A norma da alínea a) do nº. 1 do artº. 58º do TCE prevê expressamente que a disposição do artº. 56º do mesmo diploma, não impede que as disposições dos Estados-membros contenham distinções entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que concerne ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

Vª). Efectivamente, a norma da alínea a) do nº. 1 do artº. 58º, veio excepcionar as pertinentes disposições de direito fiscal dos Estados-membros que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação, no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

VIª). Assim a residência dos contribuintes pode constituir um factor justificativo das normas nacionais que implicam uma diferença de tratamento entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes e tal diferença de tratamento não pode, por conseguinte, ser qualificada como discriminação, na acepção do Tratado da União;

VIIª). Existindo vários domínios em que os Estados ou a própria Comunidade podem excluir, restringir ou obrigar ao cumprimento das suas obrigações, salvaguardando sempre eventuais discriminações arbitrarias ou restrições dissimuladas à livre circulação de capitais e de pagamentos;

VIIIª). O apuramento do lucro tributável das entidades com domicílio fiscal em Portugal, em sede de IRC, abrange todos os rendimentos por si obtidos, quer seja em território nacional ou fora dele, de acordo com o nº. 1 do artº. 4º do CIRC, o que não acontece no caso de entidades com domicílio fiscal em outro Estado-membro ou país terceiro, em que apenas se encontram sujeitos a tributação em Portugal os rendimentos aqui obtidos, tal como dispõe o nº. 2 daquela disposição legal;

IX<sup>a</sup>). A diferença entre entidades com domicílio em território nacional e fora dele, no que às retenções na fonte diz respeito, não consubstancia qualquer discriminação, pelo contrário, afigura-se-nos amplamente justificada e apta a evitar a fraude e a evasão fiscais, encontrando por isso plena subsunção nas excepções contidas no citado art.º 58º, que, desta forma, não poderá violar;

X<sup>a</sup>). Além do mais, a entidade domiciliada fora de Portugal apenas sofrerá um prejuízo temporário, i.e., durante o lapso de tempo em que se encontre desembolsada dessa importância retida de imposto, desde que na legislação do país do seu domicílio fiscal existam normas semelhantes às portuguesas, que lhe permitam deduzir à sua colecta o montante por tal retenção, tal como dispõem as normas dos art.ºs. 83º, n.º. 2 e 85º, n.º. 1 do CIRC, no que se refere às entidades com domicílio fiscal em Portugal (actualmente arts. 90º, n.º. 2 e 91º, n.º. 1, daquele diploma);

XI<sup>a</sup>). Um dos escopos da Directiva 90/435/CEE, é precisamente garantir a neutralidade fiscal, tornando necessário isentar de retenção na fonte os lucros que uma sociedade afiliada distribui à sua sociedade mãe, ainda que com excepções em casos especiais;

XII<sup>a</sup>). Aquela Directiva não impede em absoluto, antes autoriza, que no caso de Portugal, por força da norma derogatória do seu art. 5º, n.º. 4, expressamente lhe foi consentido, a possibilidade de cobrar tal retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades-mães de outros Estados-membros até uma data que não poderá ser superior ao fim do oitavo ano seguinte à data da entrada em vigor da mesma Directiva;

XIII<sup>a</sup>). A alteração efectuada pela Directiva n.º. 2003/123/CE do Conselho, teve como objectivo o de alargar os benefícios da anterior Directiva, designadamente fixando o limiar da participação para reconhecer-se a qualidade de sociedade-mãe e de sociedade afiliada, a reduzir gradualmente, de 25% para 10% (vide preâmbulo da referida Directiva) e veio também dar nova redacção ao n.º. 1 do art.º. 5º, dispondo expressamente que os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são isentos de retenção na fonte, revogando os restantes números daquela disposição, nomeadamente a citada derrogação do n.º. 4 daquela disposição legal, que respeitava a Portugal;

XIV<sup>a</sup>). E assim, desde a entrada em vigor daquela Directiva que a legislação fiscal portuguesa não pode proceder a tais retenções, sob pena de incorrer na sua violação;

XV<sup>a</sup>). A citada Directiva constituía assim, direito comunitário e deverá ser lida conjuntamente com as normas dos arts. 56º, n.º. 1 e 58º, n.º. 1 do TCE;

XVI<sup>a</sup>). Nos anos de 2005 e 2006 o Estado Português encontrava-se autorizado, até certa data e a título excepcional, a cobrar uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades-mães de outros Estados-membros, conforme determinava o n.º. 4 do art.º. 5º da citada Directiva 90/435/CEE;

XVII<sup>a</sup>). Esta posição teve acolhimento ao nível da jurisprudência; é o caso, a título de exemplo, do Acórdão proferido pelo TCAS, em 2010/02/02, no âmbito do proc. n.º. 01959/07;

XVIII<sup>a</sup>). Pelo que, na sequência do nosso entendimento, segundo o qual o Estado português não violou o princípio comunitário da liberdade de circulação de capitais, não existiu qualquer erro nos actos de liquidação impugnados, não se encontrando preenchidos os requisitos de que a lei faz depender o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no art. 43º da LGT, pelo que não tem a impugnante direito ao seu pagamento.

XIX<sup>a</sup>). A douda sentença recorrida violou por erro de aplicação e de interpretação, o disposto no n.º. 2º do art.º. 10º da CDT entre Portugal e Espanha, a alínea a), do n.º. 1 do art.º. 90º do CIRC (na redacção que vigorou até 2009/12/31 e que corresponde, actualmente à alínea a), do n.º. 1 do art.º. 97º do CIRC), a alínea a) do n.º. 1 do art.º. 58º do TCE e o n.º. 4 do art.º. 5º da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho.

Termos em que, com o sempre mui doudo suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso ser julgado procedente anulando-se a douda decisão em apreço, com as legais consequências, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!

2. Contra-alegando, veio a recorrida defender a manutenção da decisão recorrida louvando-se na jurisprudência do TJUE e considerando a violação do princípio comunitário da liberdade de circulação de capitais.

Para o caso de improceder esta argumentação e haver lugar à revogação da sentença recorrida, a recorrida veio ainda ampliar o objecto do recurso, uma vez que na sua petição inicial defendeu que os actos de liquidação objecto da mesma eram ilegais por as normas internas que contrariavam o princípio da liberdade de estabelecimento. Esta matéria não chegou a ser apreciada na decisão recorrida.

A recorrida, invoca ainda, para o caso de procedência do recurso, a ilegalidade da liquidação, uma vez que, por força da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre A República Portuguesa e o Reino de Espanha, apenas deveria ter sido aplicada uma taxa máxima de 15% sobre metade do valor dos dividendos.

3. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer de fls. 362/365, no qual se pronuncia no sentido de serem submetidas ao TJUE as seguintes questões:

1<sup>a</sup>) A legislação portuguesa que sujeitou a sociedade de direito espanhol e sem estabelecimento estável em Portugal “*Cantábrica de Inversiones de Cartera, SL*” ao pagamento de imposto sobre os dividendos, recebidos nos anos de 2005 e 2006, da sociedade de direito português “EDP- Energias de Portugal, SA” e não sujeitando em certas condições a impostos os dividendos recebidos por entidades residentes, é contrária à liberdade de estabelecimento e à liberdade de circulação de capitais e ainda ao constante da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho?

2<sup>a</sup>) A existência de uma convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Espanha pode ser tomada em consideração na apreciação da compatibilidade da legislação nacional com os princípios da liberdade de estabelecimento e da liberdade de circulação?

4. Colhidos os vistos legais, cabe agora decidir.

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

A) Conforme declaração de Autoridade Tributária espanhola, “*Cantábrica de Inversiones de CARTERA, SL*”, aqui Impugnante, é uma sociedade legalmente constituída, de acordo com a lei espanhola, residente em Espanha nos anos de 2004, 2005 e 2006, abrangida pela Directiva n<sup>o</sup> 90/435 CEE, do Conselho de 23 de Julho, relativa ao regime fiscal das sociedades mães e afiliadas de estados membros diferentes - fls. 112 e ss;

B) No dia 21 de Dezembro de 2004, a Impugnante, que já detinha um lote de 125.000 acções de EDP - Energias de Portugal, SA, adquiriu um lote de 151.277.092 acções emitidas pela mesma sociedade, em processo de reprivatização, tendo passado a deter um total de 151 402 092 acções de EDP - Energias De Portugal, S.A. - fls. 115 a 135;

C) Em 27 de Dezembro de 2004, a Impugnante restituiu a BPI 4 000 000 de acções emitidas por EDP que lhe tinham sido mutuadas em 8 de Dezembro de 2004, tendo ficado com 147 402 092 acções representativas de 4,03% do respectivo capital social - fls. 163;

D) A Impugnante manteve, desde 27 de Dezembro de 2004, de forma ininterrupta, até ao dia 28 de Abril de 2006, 147402092 acções, representativas de 4,03% do capital social de EDP - Energias de Portugal, SA - fls. 115 e 165 e ss;

E) Em 29 de Abril de 2005, Citibank Internacional PLC, Sucursal em Portugal, colocou à disposição da ora Impugnante, a título de lucros distribuíveis de EDP - Energias de Portugal, SA, a quantia de €13 624 375,36, sobre a qual procedeu à retenção na fonte de IRC no valor de €1 703 046,92, por aplicação da taxa de 25%;

F) Em 28 de Abril de 2006, Citibank Internacional PLC, Sucursal em Portugal, colocou à disposição da ora Impugnante, a título de lucros distribuíveis de EDP - Energias de Portugal, SA, a quantia de €14 740 209,20, sobre a qual procedeu à retenção na fonte de IRC no valor de €1 474 020,92, por aplicação da taxa de 26%;

G) A ora Impugnante apresentou reclamação graciosa dos actos ora impugnados em 28 de Dezembro de 2007 - fls. 2 do respectivo processo que se encontra junto;

H) Na reclamação graciosa referida em G não foi proferida decisão - processo de reclamação junto.

6. Conforme se refere na decisão recorrida, as duas questões suscitadas pela impugnante na petição inicial eram as seguintes:

1<sup>a</sup>) Saber se, ao proceder à retenção de IRC na fonte sobre as quantias postas à disposição da impugnante como dividendos resultantes da sua participação na EDP- Energias de Portugal, SA, em 2005 e 2008, o substituto tributário violou o princípio comunitário da não discriminação em razão da nacionalidade, inserto em diversos preceitos do Tratado, nomeadamente o art<sup>o</sup> 56<sup>o</sup> do Tratado relativo a liberdade de circulação de capitais.

2<sup>a</sup>) Saber se à tributação dos dividendos, caso a mesma fosse devida, foi correctamente aplicada a percentagem de dedução prevista na Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha.

6.1. A decisão recorrida julgou procedente a impugnação, apreciando apenas a 1<sup>a</sup> questão (o conhecimento da 2<sup>a</sup> ficou prejudicado pela resposta dada àquela), louvando-se na seguinte argumentação:

O art<sup>o</sup> 90<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, alínea c) do CIRC, na redacção em vigor à data dos factos, dispensava de retenção na fonte de IRC, quando este tivesse natureza de imposto, os lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 46<sup>o</sup>, desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição.

Ora, com excepção do requisito da residência - resulta do facto A do probatório que a impugnante tem sede em Espanha - a impugnante reunia todos os requisitos de que a alínea c) do n<sup>o</sup> 1 do citado art<sup>o</sup> 90<sup>o</sup> fazia depender a isenção de retenção na fonte dos dividendos.

E, assim, mostra-se violado o princípio da liberdade de circulação de capitais, tal como concluiu, mais de uma vez o TJUE, nomeadamente no Processo nº C-379/05 e no Acórdão do caso Amurta, uma vez que se operou discriminação determinada apenas pela residência da titular dos do direito aos dividendos.

**6.2.** Diferente entendimento manifesta a recorrente Fazenda Pública, argumentando da seguinte forma:

É a própria norma do artº. 2º da Directiva 90/435/CEE que, expressamente, permite condicionar tal isenção de retenção na fonte sobre os dividendos atribuídos entre a sociedade afiliada e a sociedade-mãe;

Também a norma da alínea a) do n.º 1 do artº. 58º do TCE prevê expressamente que a disposição do artº. 56º do mesmo diploma, não impede que as disposições dos Estados-membros contenham distinções entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que concerne ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

Quer isto dizer que a norma da alínea a) do n.º 1 do artº. 58º, permite que as disposições de direito fiscal dos Estados-membros estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação, no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido, pelo que a residência dos contribuintes pode constituir um factor justificativo das normas nacionais que implicam uma diferença de tratamento entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes, não constituindo tal diferença de tratamento discriminação, na acepção do Tratado da União.

O apuramento do lucro tributável das entidades com domicílio fiscal em Portugal, em sede de IRC, abrange todos os rendimentos por si obtidos, quer seja em território nacional ou fora dele, de acordo com o n.º 1 do artº. 4º do CIRC, o que não acontece no caso de entidades com domicílio fiscal em outro Estado-membro ou país terceiro, em que apenas se encontram sujeitos a tributação em Portugal os rendimentos aqui obtidos, tal como dispõe o n.º 2 daquela disposição legal;

Esta diferença entre entidades com domicílio em território nacional e fora dele, no que às retenções na fonte diz respeito, não consubstancia qualquer discriminação, justifica-se para evitar a fraude e a evasão fiscais, encontrando por isso plena subsunção nas excepções contidas no citado artº. 58º, que, desta forma, não poderá violar;

Por outro lado, a entidade domiciliada fora de Portugal apenas sofrerá um prejuízo temporário, i.e., durante o lapso de tempo em que se encontre desembolsada dessa importância retida de imposto, desde que na legislação do país do seu domicílio fiscal existam normas semelhantes às portuguesas, que lhe permitam deduzir à sua colecta o montante por tal retenção.

Um dos escopos da Directiva 90/435/CEE, é garantir a neutralidade fiscal, tornando necessário isentar de retenção na fonte os lucros que uma sociedade afiliada distribui à sua sociedade mãe, ainda que com excepções em casos especiais, mas tal Directiva não impede em absoluto, antes autoriza, que no caso de Portugal, por força da norma derogatória do seu art. 5º, n.º 4, expressamente lhe foi consentido, a possibilidade de cobrar tal retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades-mães de outros Estados-membros até uma data que não poderá ser superior ao fim do oitavo ano seguinte à data da entrada em vigor da mesma Directiva;

E assim, só após a alteração efectuada àquela Directiva pela Directiva n.º 2003/123/CE do Conselho, a legislação fiscal portuguesa não pode proceder a tais retenções, sob pena de incorrer na sua violação;

Deste modo, nos anos de 2005 e 2006 o Estado Português encontrava-se autorizado, até certa data e a título excepcional, a cobrar uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades-mães de outros Estados-membros, conforme determinava o n.º 4 do artº. 5º da citada Directiva 90/435/CEE;

Deste modo, o Estado português não violou o princípio comunitário da liberdade de circulação de capitais, pelo que não existiu qualquer erro nos actos de liquidação impugnados, não se encontrando preenchidos os requisitos de que a lei faz depender o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no art. 43º da LGT, pelo que não tem a impugnante direito ao seu pagamento.

Vejamos então se a decisão recorrida é ou não de manter.

**6.3.** O n.º 3 do artigo 14.º do Código do IRC (em vigor à data dos factos), determinava que estavam “*isentos (de IRC) os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva nº 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho,<sup>1</sup> coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 20% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos*”.

Por sua vez, o artº 46º do CIRC estabelecia que na determinação do lucro de tais sociedades seriam deduzidos os rendimentos correspondentes aos lucros distribuídos desde que:

a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;

b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;

c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com um valor de aquisição não inferior a € 20 000 000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se delida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período”.

Temos então que a legislação nacional consagrava dois mecanismos equivalentes com vista à não tributação efectiva dos rendimentos decorrentes de lucros distribuídos por sociedades portuguesas, consoante o beneficiário fosse uma entidade com sede em qualquer Estado-Membro da União Europeia ou com sede no território nacional: um regime de isenção para as entidades residentes em outros Estados-Membros da União Europeia e um regime de exclusão da base tributável para as entidades com sede em território nacional.

No caso concreto de dividendos recebidos por entidades residentes em Portugal, dispunha a alínea c) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC que não existia obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC quando este tivesse natureza de imposto por conta relativamente aos lucros obtidos por entidades a que fosse “*aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 46.º, desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição*”.

Tratando-se de rendimentos auferidos por sociedades de outros Estados-Membros, a legislação interna impunha o cumprimento de requisitos mais gravosos para que fosse possível evitar a tributação efectiva dos rendimentos, a saber: (i) detenção de uma participação de 20% no capital da entidade distribuidora dos dividendos (ao invés da participação de 10% ou superior a € 20.000.000,00 exigida para entidades residentes) e (ii) manutenção ininterrupta da participação por mais de 2 anos (ao invés de 1 ano exigido para as entidades beneficiárias residentes).

Daqui resulta então que, se a recorrida fosse uma sociedade com sede em Portugal, a não tributação dos dividendos deveria obedecer aos seguintes requisitos:

a) a entidade distribuidora dos dividendos ser residente em território Português e estar sujeita e não isenta de IRC;

b) a recorrida não estar abrangida pelo regime da transparência fiscal; e

c) a recorrida deter, directamente, ininterruptamente e durante o ano anterior à data da colocação dos lucros à disposição, ou, se detida há menos tempo, desde que fosse mantida durante o tempo necessário para completar aquele período, uma participação não inferior a 10% no capital da sociedade distribuidora dos dividendos, ou com um valor de aquisição não inferior a € 20.000.000,00.

Ora, resulta dos factos dados como provados e foi afirmado na sentença recorrida (v. fls. 250 “in fine”) que a recorrida cumpria todos os requisitos acima indicados, com excepção do da residência em Portugal, o que não foi contestado pela recorrente.

Então, se a recorrida fosse, à data dos referidos factos, residente em território português, não teria sido tributada nos anos de 2005 e de 2006, no valor, respectivamente, de € 1.703.046,92 e de € 1.474.020,92 - como, efectivamente, sucedeu.

**6.4.** Conforme bem refere a recorrida nas suas contra-alegações, que aqui seguiremos de perto, o princípio do primado do Direito da União Europeia, que tem, supostamente, a sua fonte dogmática nos Acórdãos do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia Costa/Enel, de 15 de Julho de 1964, Walt Wühelm, de 15 de Fevereiro de 1969, e Simmenthal, de 06 de Março de 1979, traduz-se na assumpção de que aquele Direito (originário e derivado) se encontra numa posição hierárquica superior à do direito nacional dos Estados-membros, pelo que da sua aplicação deriva “*não dever o juiz nacional aplicar as normas do seu próprio direito que sejam incompatíveis com ou contrárias ao Direito Comunitário originário ou derivado*” (cfr. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, Direito Comunitário, sumários, 1989, AAFDL, p. 90).

A doutrina tem também defendido que o artº 8º da CRP aceita a primazia do direito comunitário, originário e derivado, pelo menos, no que se refere à lei ordinária, tendo aquela, por isso, preferência ou prioridade sobre a legislação interna (Neste sentido V. Mota Campos – Direito Comunitário, Vol. II, 2ª edição – Fundação Calouste Gulbenkian, págs. 356/357, Gomes Canotilho – Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7ª edição Almedina, págs. 825 e segs. e Gomes Canotilho e Vital Moreira – Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, págs. 265/271).

Desta primazia resulta então que não podem ser aplicadas normas de direito interno que contrariem normas de direito comunitário.

Sendo assim, cabe apurar seguidamente se as normas internas que fundamentaram o acto de liquidação impugnado violam os artºs 56º e 58º do Tratado.

6.5. Os artigos 56º e 58º do Tratado CE, dispunham, respectivamente, o seguinte.

*“1. No âmbito das disposições do presente Capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre estados-membros e entre Estados-membros e países terceiros.*

*2. No âmbito das disposições do presente Capítulo são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre estados-membros e entre Estados-membros e países terceiros”.*

*“1. O disposto no artigo 56.º não prejudica o direito dos Estados-Membros:*

*a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;*

*b) (...)*

*2 (...)*

*3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capital e pagamentos, tal como definida no artigo 56º”.*

6.6. Como é sabido, é ao TJUE que cabe, em primeira linha, a interpretação do direito comunitário, devendo os tribunais nacionais suscitar essa interpretação por via do mecanismo do reenvio prejudicial.

Ora, este Tribunal pronunciou-se já sobre questão muito semelhante à trazida aos presentes autos em algumas das suas decisões, nomeadamente as proferidas nos processos n.ºs C-379/05 e C-199/10.

Seguiremos, por isso, essa interpretação que nos parece suficiente para conhecer do presente recurso, sem necessidade de suscitar a questão junto do TJUE, conforme sugerido no parecer do M<sup>PP</sup> de fls.362/365.

No Despacho do referido tribunal, de 22.11.2010, proferido no Processo n.º C-199/10, ficou escrito o seguinte:

*“29. Em terceiro lugar, no que respeita à interpretação dos artigos 56.º CE e 58.º CE, é de notar que, no processo principal, a taxa normal da retenção na fonte, de 25% sobre os dividendos distribuídos por uma sociedade com sede em Portugal a uma sociedade beneficiária com sede em Espanha, foi fixada em 15% nos termos da convenção para evitar a dupla tributação.*

*30. A este respeito, há que recordar que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito da União (v., designadamente, acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29).*

*31. Assim, na falta de medidas de unificação ou de harmonização na União, os Estados-Membros continuam a ser competentes para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação, com vista, designadamente, a eliminar as duplas tributações (acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I- 2793, n.ºs 24 e 30, e de 7 de Setembro de 2006, C- 470/04, Colect., p. I-7409, n.º 44).*

*32.No que respeita a participações não abrangidas pela Directiva 90/435, compete aos Estados-Membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos e introduzir, para esse efeito, de modo unilateral ou através de convenções celebradas com outros Estados-Membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa dupla tributação económica. Contudo, este simples facto não lhes permite aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado (v., neste sentido, acórdão de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 54).*

*33. A este respeito, é de recordar que, nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, o artigo 56.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros «aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência» (acórdão de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 30).*

*34.A derrogação prevista na referida disposição é ela própria limitada pelo artigo 58.º, n.º 3, CE, que prevê que as disposições nacionais referidas no n.º 1 desse artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 56.º [CE]» (acórdão Amurta, já referido, n.º 31).*

*35. Os tratamentos desiguais permitidos pelo artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE devem, por isso, ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v. acórdão Amurta, já referido, n.º 32 e jurisprudência referida).*

*36. O Tribunal de Justiça já declarou que, relativamente às medidas previstas por um Estado-Membro a fim de evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica dos lucros distribuídos por uma sociedade residente, os accionistas beneficiários residentes não se encontram*

necessariamente numa situação comparável à dos accionistas beneficiários residentes de outro Estado-Membro (acórdão de 14 de Dezembro de 2006, *Denkavit Internationaal e Denkavit France*, C-170/05, *Colect.*, p. -11949, n.º 34, e acórdão *Amurta*, já referido, n.º 37).

37. *Todavia, a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes assemelha-se à dos accionistas residentes (acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 68, Denkavit Internationaal e Denkavit France, n.º 35, e Amurta, n.º 38).*

38. *Com efeito, é o mero exercício, por esse mesmo Estado, da sua competência fiscal que, independentemente de qualquer tributação noutra Estado-Membro, cria o risco de tributação em cadeia ou da dupla tributação económica. Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve certificar-se que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades accionistas não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades accionistas residentes (v. acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 70, e Amurta, n.º 39).*

39. *É certo que não se pode excluir que um Estado-Membro consiga garantir o cumprimento das suas obrigações resultantes do Tratado, celebrando uma convenção destinada a evitar a dupla tributação com outro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 71, e Amurta, n.º 79).*

40. *Contudo, é necessário, para esse efeito, que a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação permita compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional. Assim, só no caso de o imposto retido na fonte poder ser imputado no imposto devido noutra Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente (v., neste sentido, acórdão de 19 de Novembro de 2009, *Comissão/Itália*, C-540/07, *Colect.*, p. I-10983, n.º 37, e de 3 de Junho de 2010, *Comissão/Espanha*, C-487/08, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 59).*

41. *Compete ao órgão jurisdicional de reenvio examinar se, no processo principal, se verifica a hipótese referida no número anterior”.*

6.7. Ora, em face do que ficou escrito, temos então de concluir que não haverá violação do direito comunitário se o imposto retido na fonte em Portugal puder ser deduzido no imposto cobrado em Espanha.

*As partes referem-se a esta matéria nas suas alegações, mas em termos de probatório nada resulta dos autos.*

Com efeito, a Fazenda Pública limitou-se a referir na conclusão X<sup>a</sup>) que a entidade domiciliada fora de Portugal apenas sofrerá um prejuízo temporário, i.e., durante o lapso de tempo em que se encontra desembolsada dessa importância retida de imposto, desde que na legislação do país do seu domicílio fiscal existam normas semelhantes às portuguesas, que lhe permitam deduzir à sua colecta o montante por tal retenção.

Por outro lado, a recorrida refere que não é viável o reembolso do imposto retido na fonte em Portugal em Espanha, uma vez que os rendimentos em causa não estão sujeitos a tributação em Espanha.

Para podermos então aplicar a doutrina dos acórdãos do TJUE importa apurar se, efectivamente, os rendimentos estão ou não sujeitos a imposto em Espanha e, em caso positivo, se o imposto pago em Portugal pode ser recuperado através de dedução no imposto devido em Espanha.

Deste modo, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal para ampliação da matéria de facto que apure o que acima ficou referido.

7. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto nos termos acima expostos.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Lino Ribeiro*.

1 Este artigo estabelece o seguinte:

Artigo 2º

Para efeitos de aplicação da presente directiva, a expressão «sociedade de um Estado-membro» designa qualquer sociedade:

- a) Que revista uma das formas enumeradas no anexo;



b) Que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado-membro, seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não seja considerada como tendo domicílio fora da Comunidade;

c) Que, além disso, esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos seguintes impostos:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting, na Bélgica,
  - selskabsskat, na Dinamarca,
  - Koerperschaftsteuer, na Alemanha,
  - foros eisodimatos nomikon prosopon kerdoskopikoy charaktira na Grécia,
  - impuesto sobre sociedades, em Espanha,
  - impôt sur les sociétés, em França,
  - corporation tax, na Irlanda,
  - imposta sul reddito delle persone giuridiche, em Itália,
  - impôt sur le revenu des collectivités, no Luxemburgo,
  - vennootschapsbelasting, nos Países Baixos,
  - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em Portugal,
  - corporation tax, no Reino Unido,
- ou a qualquer outro imposto que possa vir a substituir um destes impostos.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*IVA. Contrato administrativo. Direito à dedução.*

### Sumário:

- I — Tendo o recorrente-município construído um Estádio de Futebol, no âmbito das suas actividades de fomento e desenvolvimento do desporto e actividade desportiva e com o apoio de financiamentos de entidades públicas por ocasião do Euro 2004, tal não lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IVA, nos termos do artº 2º do CIVA, antes se configurando como um consumidor final.*
- II — Sendo assim, o contrato de cedência ao SC de Braga do referido Estádio, mediante uma renda simbólica (esta estabelecida por aditamento posterior ao respectivo contrato de cedência, passado um ano) não lhe confere o direito a dedução do IVA suportado com a construção do Estádio, até porque este contrato reveste mera natureza administrativa, não configurando também qualquer operação económica sujeita a IVA.*

Processo nº: 1096/11-30.

Recorrente: Município de Braga.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – O Município de Braga, veio recorrer da decisão da Mmª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a impugnação judicial, deduzida contra o despacho do Director Geral dos Impostos de 14/11/2008 que lhe indeferiu o pedido de reembolso de IVA referente ao ano de 2004, no montante de € 5 506 057, 29, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª). Resulta dos princípios e normas subjacentes às decisões jurisprudenciais do TJUE invocadas nas presentes alegações, que o Município de Braga, ao ceder, através do contrato em apreço, o Novo Estádio Municipal (que é um bem do seu domínio privado), com o intuito de o rentabilizar (entenda-se, receber receitas pela cedência e não ter que suportar os encargos decorrentes da sua gestão corrente), para o S. C Braga organizar jogos de futebol profissional (atividade lucrativa), operou uma “*atividade económica*”, agindo como um verdadeiro sujeito passivo de IVA, para efeitos do artigo 9º da Diretiva IVA.

IIª). O que define um ato como “*ato de autoridade pública*” é o ato em si, os seus pressupostos e efeitos jurídicos, o facto de o mesmo ter sido praticado no âmbito do ius impeii próprio dos poderes de autoridade, e não causas extrínsecas ou estranhas ao ato, como se pretende na decisão recorrida.

IIIª). O facto do Município de Braga ter atribuições na área do planeamento desportivo, construção e gestão de infraestruturas desportivas apenas legítima, do ponto de vista do princípio da legalidade,

a construção e gestão do Novo Estádio Municipal, mas não qualifica automaticamente — como se pretende na decisão recorrida - como ato de gestão pública o contrato em análise.

IV<sup>a</sup>). O contrato em apreço foi celebrado por razões de racionalização económica (razões de gestão em sentido estrito), de cedência de um bem do domínio privado do Município, sob pagamento de uma renda e assunção, pelo clube contratante, dos custos da gestão corrente do bem, tratando-se, por isso, de um ato de comércio, próprio do direito privado.

V<sup>a</sup>). Clubes de futebol, associações, autarquias têm um verdadeiro mercado de troca (alugueres) de campos de futebol de onze, sendo que o próprio SC Braga aluga campos e estádios a outros clubes do concelho para jogos e treinos, a autarquia de Braga possui mais dois campos (estádios) que aluga e cede gratuitamente a clubes do concelho. Ou seja, ao contrário do que se afirma na decisão recorrida, existe um verdadeiro mercado para a prestação dos serviços em causa, isto é, para a cedência de campos e estádios de futebol.

VI<sup>a</sup>). O artigo 63º do CPPT é uma norma de direito processual, pelo que a argumentação constante da decisão recorrida não pode convencer. Na verdade, a Diretiva IVA preceitua sobre normas e princípios relativos a incidência, isenção, matéria colectável e outras matérias de direito substantivo, isto é, não dispõe sobre questões processuais, tais como prazo de prescrição, de caducidade, formalismos inspectivos, exercício do contraditório, etc.

VII<sup>a</sup>). Entender-se que o artigo 63º, ao exigir um procedimento próprio, para a aplicação de disposições anti-abuso, restringe a aplicação das normas e princípios da Diretiva IVA é o mesmo que entender que o artigo 45º da LGT, ao impor um prazo de caducidade na liquidação do IVA, restringe e limita a aplicação do direito comunitário relativo a este imposto, já que, como se referiu, a Diretiva IVA não contém normas sobre caducidade, prescrição, exercício do contraditório, etc., mas sim normas e princípios de direito substantivo (incidências, isenções, matéria colectável, conceitos, etc...).

VIII<sup>a</sup>). Não tendo a Administração Fiscal seguido o procedimento previsto no artigo 63º do CPPT, os atos de liquidação e atos de correcção posteriores fundamentados no relatório da inspecção fiscal (aberto para além dos 3 anos após a cláusula alegadamente abusiva) são ilegais e devem ser anulados.

IX<sup>a</sup>). O conceito de prática abusiva decorrente da jurisprudência do TJCE, em especial no Ac. Halifax, transporta consigo, indistintamente, um abuso de formas na medida em que o juízo de abuso (ou a sua hipótese) emana de um complexo de operações motivado exclusivamente por razões fiscais. Quer dizer, não fora a perseguição de vantagens fiscais, não se estaria perante um complexo de operações.

X<sup>a</sup>). Esta conclusão sai ainda reforçada pela circunstância de o Tribunal sempre afastar do conceito de práticas abusivas o exercício de uma opção fiscal que, para além de ser legítima, nos coloca no plano das alternativas do contribuinte entre uma operação ou outra, por oposição a um complexo de operações.

XI<sup>a</sup>). Para melhor se ilustrar esta ideia, bastará que atentemos no seguinte exemplo: não há dúvidas de que uma renúncia à isenção, tal como prevista entre nós no art.º 12.º do Código do IVA, não constitui uma prática abusiva, mas antes o exercício legítimo da chamada “*opção fiscal*” ou do exercício de um “*direito de escolha de natureza fiscal*”.

Não obstante, tal opção pode comportar por um lado, a obtenção de um benefício fiscal que gere um desequilíbrio na neutralidade do imposto (na medida em que o imposto a cuja dedução se tem direito pode ser muitíssimo superior ao imposto a gerar na actividade tributada) e, por outro lado, é óbvio que existe uma inequívoca motivação fiscal na escolha empreendida pelo contribuinte. Ora aqui seria incompreensível uma qualquer “*censura*” — o legislador assim mesmo o quis.

XII<sup>a</sup>). Com efeito, nestas circunstâncias, o TJCE não tem qualquer pejo em afirmar que não está em causa uma prática abusiva. E, sublinhe-se, pode dar-se o caso de o desequilíbrio entre o imposto legitimamente deduzido e o imposto gerado na actividade tributada ser drástico, o que é já suficiente para afastarmos a ideia de que “o desequilíbrio na neutralidade do imposto” radica exclusiva e forçosamente nesta estrita relação financeira ou economicista.

XIII<sup>a</sup>). Questão diversa é aquela, como a que o Tribunal enfrentou no Ac. Halifax, em que em lugar de um contrato de empreitada para a construção de quatro call centers, entre duas entidades, se celebram mais de 30 contratos em menos de 6 meses, envolvendo mais de 5 entidades. É a diferença entre uma operação (que teria, desde logo, as suas alternativas legítimas, inclusivamente de natureza fiscal) e um complexo de operações, ou até - porque não dizê-lo - diversas formas em lugar de uma apenas.

XIV<sup>a</sup>). É por esta razão, de partida, que entendemos que o conceito de prática abusiva - também para efeitos de IVA - se escreve sobre o conceito de abuso entendido como abuso de formas. É o que resulta dos factos analisados (descritos nos diversos Acórdãos, em especial o Ac. Halifax), é o que resulta da expressão literal sempre empregue (é sempre feita referência a “*operações*”, pretendendo-se assim afastar tal juízo de uma simples “*operação*”), é o que resulta, finalmente, do espírito e lógica de um sistema que não proíbe o livre exercício da gestão fiscal.

XV<sup>a</sup>). A Administração fiscal encontra (procura?) na jurisprudência do TJCE, em especial no Ac. Halifax, uma cláusula anti-abuso que prescinde do abuso de formas, invadindo, assim, um domínio

sagrado do Estado Fiscal que, em absoluta harmonia com o sistema comunitário, protege a liberdade de iniciativa e de organização empresarial, na sua expressão de gestão ou opção fiscal.

XVI<sup>a</sup>). Sucede que é meramente aparente a ideia de que o Direito Comunitário, para efeitos de IVA, prescindia do abuso de formas na afirmação da proibição de práticas abusivas. E por isso entendemos que a afinidade entre o n.º 2 do art.º 38.º, e especialmente do n.º 2 do art.º 63.º, com o princípio geral anti-abusivo inerente ao sistema do IVA decorrente do direito comunitário é, com efeito, intensa. Aliás, diríamos mesmo que este princípio de Direito Comunitário se subsume integralmente na previsão do mencionado n.º 2 do art.º 63.º na justa medida em que, em rigor, do que falamos é de um princípio “*que consagra a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.*”

XVII<sup>a</sup>). Ora, no que ao caso do Município de Braga se refere, a distinção sob análise entre o simples exercício de um direito de escolha e o abuso de formas jurídicas é de grande relevo. É que, justamente, o contrato programa celebrado entre o Município e o SCBraga, nos seus exactos termos, é a expressão legítima de um simples direito de escolha. Fora, portanto, do âmbito quer da cláusula geral anti-abuso interna (constante do n.º 2 do art.º 38.º da LGT) quer do princípio geral anti-abusivo inerente ao sistema do IVA, uma vez que este, como vimos, também este não dispensa o elemento “*abuso de formas*”.

XVIII<sup>a</sup>). O contrato em apreço resulta exclusivamente do “*direito de escolha de natureza fiscal*” que assiste ao Município de Braga e do qual, livremente, não prescindiu. É verdade que desse contrato programa resultou uma eficiência fiscal e que essa eficiência fiscal foi expressamente visada pela CMB. Mas é também verdade que o contrato programa não se submeteu a qualquer abuso de formas, para além de não ter tido qualquer intuito fraudulento nem ter colocado em crise os objectivos prosseguidos pelo sistema do IVA.

XIX<sup>a</sup>). O que se conclui, forçosamente, é que o exercício do direito à dedução por parte da Impugnante, no caso em apreço, não é passível de qualquer censura, não emana de qualquer prática abusiva mas antes de um exercício legítimo e tutelado, seja pela ordem jurídica interna seja pela comunitária.

XX<sup>a</sup>). Para o caso de não se entender assistir razão à Impugnante quanto aos argumentos invocados no presente recurso e na impugnação judicial, ou caso subsistam dúvidas na esfera do Tribunal sobre a interpretação das normas e princípios de direito comunitário invocados, solicita-se, ad cautelem, a suspensão de instância e o correspondente reenvio prejudicial ao TJUE, para que a instância comunitária se pronuncie sobre a compatibilidade da interpretação proposta pela decisão recorrida e, no que concerne à questão da cláusula abusiva, pela Administração Tributária portuguesa, em face dos princípios e normas que constituem o sistema comum do IVA, designadamente se:

a) -o Município de Braga, ao ceder, através de um contrato o Novo Estádio Municipal (que é um bem do seu domínio privado), com o intuito de o rentabilizar (entenda-se, receber receitas pela cedência e não ter que suportar os encargos decorrentes da sua gestão corrente), para o S. C Braga organizar jogos de futebol profissional (atividade lucrativa), operou uma “*atividade económica*”, agindo como um verdadeiro sujeito passivo de IVA, para efeitos do artigo 9º da Diretiva IVA?

b) a cedência temporária e onerosa por uma Autarquia de um bem do seu domínio privado a um clube de futebol, para este organizar jogos de futebol profissional, deve ser considerada como uma operação exercida na “*qualidade de autoridade pública*”, para efeitos de aplicação do artigo 13º da Diretiva IVA?

c) A interpretação do artigo 63º do CPPT, no sentido de abranger toda e qualquer situação de liquidação de tributos com base em disposições anti-abuso (incluindo se as decorrentes do direito comunitário) é contrária ou restringe a aplicação de normas e princípios do sistema comum do IVA?

d) A existência de um só contrato entre duas entidades, com cláusulas simples, objectivas e de execução transparente (inexistindo qualquer abuso de formas), poderá consubstanciar prática abusiva no âmbito do sistema comum de IVA, tal como este conceito tem vindo a ser interpretado pelo TJUE, ou poderá entender-se como um direito legítimo de planeamento e escolha fiscal?

Pedido:

Pelo exposto, deverá conceder-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida e reconhecendo-se o direito do Município à dedução do IVA suportado na construção do Novo Estádio Municipal, ou, se assim não se entender, suspender a instância e ordenar o correspondente reenvio prejudicial ao TJUE, para que a instância comunitária se pronuncie sobre a compatibilidade da interpretação proposta pela decisão recorrida e, no que concerne à questão da cláusula abusiva, pela Administração Tributária portuguesa, em face dos princípios e normas que constituem o sistema comum do IVA, formulando-se as questões enunciadas no ponto 96 das presentes alegações ou outras que este Tribunal considere adequadas.

II – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

III- O MP não emitiu parecer.

IV - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

1º). A Administração fiscal procedeu às liquidações adicionais de IVA, n.º 08119056 e 08119056, relativa ao período de 04I2Te 0409T, no valor de 5.449.944,07 € e 87.810,47 €, ambas com data limite de pagamento em 30.11.2009 (fls. 60 e 67 dos autos);

2º). Entre os anos de 2000 e 2004, o Município de Braga construiu um estádio de futebol, no âmbito da organização da Fase Final do Campeonato Europeu de Futebol 2004 - facto notório e admitido por acordo (artigos 6º da petição inicial e 9º da Contestação).

3º). Para realizar esta construção, o Município de Braga celebrou os seguintes acordos de financiamento:

a) Em 5 de Junho de 2000, o designado “*Contrato-Programa de Desenvolvimento Desportivo*”, celebrado com o Instituto Nacional de Desporto e a Euro 2004, SA, para obtenção de uma participação financeira de 25% dos custos elegíveis de cada factura, até ao valor de 1,5 milhões de contos - cfr. documento de fls. 204-212, *maxime* as cláusulas quinta e sexta.

b) Em 16 de Julho de 2001, o “*Contrato-Programa a celebrar entre a Câmara Municipal de Braga e o Instituto das Estradas de Portugal*”, para obtenção da quantia máxima de €3.349.548,00, equivalentes a Esc. 671.524.000\$00, que corresponde ao custo referente à parte rodoviária, incluindo separadores centrais, restabelecimentos e rotundas, com exclusão de tudo o mais - cfr. documento de fls. 316-321 *maxime* o ponto 10.

c) Em 1 de Fevereiro de 2002, outro designado “*Contrato-Programa de Desenvolvimento Desportivo*”, celebrado com o Instituto Nacional de Desporto e a Portugal 2004 — Sociedade de Acompanhamento e Fiscalização do Programa de Construção dos Estádios e Outras Infra-Estruturas para a Fase Final do Campeonato Europeu de Futebol de 2004, SA, para concessão de uma participação nas despesas, a realizar pela Câmara Municipal de Braga, para cumprimento do programa de construção dos lugares de estacionamento para veículos ligeiros e para autocarros, em parques, subterrâneos ou à superfície, integrados no perímetro de segurança do estádio, nos termos e condições exigidos pela UEFA, até ao valor de €341.302,00- cfr. documento de fls. 322-329, *maxime*, as cláusulas primeira e quarta.

d) Em 17 de Janeiro de 2003, o designado “*Contrato-Programa de Desenvolvimento Desportivo no Âmbito do QCA III*”, celebrado com a Presidente da Comissão de Coordenação da Região Norte, o Instituto Nacional do Desporto e o Coordenador Nacional da Intervenção Operacional Regionalmente Desconcentrada da Medida Desporto, e Câmara Municipal de Braga, para concessão de uma participação financeira global até ao montante máximo de € 7.481.968,45 - cfr. documento de fls. 298-309, cláusulas primeira.

4º). No âmbito dessa construção, o Município suportou IVA num montante superior a € 5.000.000,00 - facto admitido por acordo (artigos 6.º da petição inicial e 11º da contestação);

5º). No dia 9 de Novembro de 2003, o Município de Braga acordou com o Sporting Clube de Braga a cedência do Novo Estádio Municipal de Braga, através de escrito designado por “*Contrato-Programa para a cedência de utilização e dinamização de infra-estruturas desportivas e melhoramento das condições gerais da prática desportiva (nos termos do Decreto-Lei 432/91, de 6.11)*”, conforme consta de fls. 266 e seguintes dos autos que aqui por integralmente reproduzido;

6ª). Com relevância para a decisão, do referido contrato consta, o seguinte:

#### **Preâmbulo**

Considerando que o Novo Estádio Municipal de Braga é a mais importante e moderna infra-estrutura do concelho de Braga, estando principalmente vocacionada para a prática do futebol de alta competição;

Considerando que a dinamização, rentabilização e correcta gestão do Novo Estádio Municipal passa, entre outras actividades, pela organização de espectáculos de futebol de alta competição, designadamente jogos da 1.ª Liga Profissional, da Taça de Portugal e de carácter internacional;

Considerando que o Sporting Clube de Braga é a colectividade desportiva que, na modalidade de futebol, tem maior currículo e representatividade no concelho, sendo a única que participa, com regularidade, em jogos de alta competição;

Considerando que a actual dimensão social do futebol transforma os clubes em verdadeiros pólos de aglutinação dos valores da comunidade que representam;

Considerando o papel fundamental que o Sporting Clube de Braga tem tido na área da formação de jovens e no fomento da actividade desportiva;

Considerando que o Município de Braga e o Sporting Clube de Braga tem já uma longa tradição de colaboração na gestão de instalações desportivas, designadamente no caso do Estádio 1º de Maio, que tem vindo a ser gerido pelo clube bracarense, sob determinadas regras e condições impostas pelo Município,

Considerando, ainda, que a entrega ao Sporting Clube de Braga de parte da gestão corrente do Novo Estádio Municipal, designadamente no âmbito da organização de espectáculos desportivos, é a

melhor forma de rentabilizar e dinamizar esta infra-estrutura, bem como de projectá-la na comunidade bracarense;

é celebrado o presente contrato-programa, o qual há-de reger-se pelas cláusulas seguintes, bem como pelo Decreto-Lei n.º 432/91, de 6. II.

Outorgantes:

1. Município de Braga (...)
2. Sporting Clube de Braga (...)
- (...)

#### Cláusula Primeira

##### **(Condições gerais)**

1. O Município de Braga, proprietário do Novo Estádio Municipal de Braga, cede as respectivas instalações desta infra-estrutura desportiva ao Sporting Clube de Braga, nos termos e nas condições definidas no presente contrato-programa.

2. Carece de autorização prévia do Município de Braga toda a utilização do Novo Estádio Municipal fora do âmbito do presente contrato programa, isto é, sempre que esteja em causa a utilização das instalações por um terceiro.

3. Sempre que o Município necessite de utilizar o Novo Estádio Municipal para a organização de qualquer evento, deverá comunicar o facto ao Sporting Clube de Braga com, pelo menos, 15 dias de antecedência.

4. Caberá à entidade organizadora do espectáculo a responsabilidade pelos danos materiais que, no decurso desse mesmo espectáculo, vierem a ser provocados no Estádio.

(...)

#### Cláusula Terceira

##### **(Deveres do S.C. Braga)**

1. Constituem deveres do Sporting Clube de Braga:

a) Assegurar o normal e eficaz funcionamento de toda a logística de apoio à organização dos eventos e jogos organizados pelo clube e em que este participe, ou sejam da sua iniciativa, bem como apoiar os que sejam da iniciativa do Município.

b) Suportar os encargos financeiros decorrentes da gestão corrente da infra-estrutura, designadamente água, electricidade, gás e outras.

c) Solicitar autorização ao Município para a execução de qualquer tipo de obra nas instalações cuja utilização é cedida, bem como para a localização dos espaços publicitários, quer no interior, quer no exterior do Novo Estádio Municipal.

2. As obras ou quaisquer outras benfeitorias realizadas na infra-estrutura pelo SC Braga integram-se automaticamente na mesma, ficando propriedade do Município, não sendo devida qualquer compensação ou indemnização ao clube pela sua execução.

#### Cláusula Quarta

##### **(Direitos do Município)**

Constituem direitos do Município de Braga:

a) Utilizar o Novo Estádio Municipal de Braga para a organização de eventos desportivos, culturais ou lúdicos, desde que comunique o facto nos termos do número três da cláusula primeira, devendo articular tal utilização com o clube bracarense, sempre que a mesma possa conflitar com compromissos assumidos por este no âmbito da sua participação em competições desportivas;

b) Gerir a designada “*tribuna principal*” em todos os eventos organizados pelo Sporting Clube de Braga ou em que este participe, que fica, assim, reservada para o Município, podendo, no entanto, e sob autorização do Município, serem disponibilizados alguns lugares para os Corpos Sociais do Sporting Clube de Braga e entidades convidadas;

c) Utilizar 15 lugares, devidamente marcados, no parque de estacionamento subterrâneo em todos os eventos organizados pelo SC Braga ou em que este participe;

d) Utilizar um espaço com dimensões suficientes, escolhido pelo Município, para assegurar a guarda de material e a colocação do pessoal necessário para a gestão técnica do Estádio.

#### Cláusula Quinta

##### **(Deveres do Município)**

Constituem deveres do Município de Braga:

a) Assegurar a manutenção e conservação geral do Novo Estádio Municipal e espaços exteriores;

b) Assegurar o tratamento do relvado;

c) Assegurar a limpeza das bancadas e dos espaços de circulação;

- d) Assegurar a limpeza e tratamento dos espaços exteriores;
- e) Assegurar a gestão técnica do Novo Estádio Municipal de Braga;
- f) Emitir parecer do vínculo nos termos do n.º 3 da Cláusula 2.ª.
- g) Assumir os custos da utilização do Estádio em eventos organizados pelo Município.

#### Cláusula Sexta

##### **(Acompanhamento e execução do contrato-programa)**

1. Compete ao Município de Braga fiscalizar a correcta execução do presente contrato-programa, podendo, sempre que o entender, levar a efeito inspecções, inquéritos ou sindicâncias.
2. Anualmente, o Sporting Clube de Braga deverá enviar ao Município de Braga um relatório detalhado sobre a gestão e utilização do Novo Estádio Municipal, com referências ao número de eventos aí realizados, número de espectadores, utilização comercial dos lugares, número de espaços publicitários explorados, condições gerais e especiais das instalações e outros elementos que se afigurem importantes.

#### Cláusula Oitava

##### **(Incumprimento do contrato-programa)**

1. Havendo incumprimento dos termos estipulados neste contrato-programa, serão aplicadas as regras previstas no artigo 17º do DL n.º 432/91, de 6. 11.  
(...)

#### Cláusula Nona

##### **(Contencioso)**

Os litígios emergentes da execução do presente contrato-programa serão submetidos a arbitragem, nos termos do artº. 18.º do DL n.º 432/91, de 6.11.

#### Cláusula Décima

##### **(Prazo e início da vigência)**

1. O presente contrato-programa tem a duração de 30 anos, contados a partir da data da respectiva outorga, podendo ser renovado por igual período, havendo acordo entre os outorgantes.
2. O início de execução deste contrato-programa coincide com a data da respectiva outorga, ficando, esta, ratificada todos os actos já praticados pelo clube que caibam no respectivo âmbito de aplicação.(...)” - cfr. documento a fls. 510-518 dos autos.  
7º). No dia 4 de Novembro de 2004, em reunião da Câmara Municipal de Braga, foi aprovada a seguinte deliberação que aditou a Cláusula Terceira - A ao contrato referido no ponto anterior:  
“- Considerando que o custo suportado pelo Município de Braga na construção do Novo Estádio Municipal transforma esta infra-estrutura desportiva num verdadeiro bem de investimento financeiro susceptível de gerar receita;  
- Considerando, por outro lado, que nos termos do presente contrato- programa compete ao S.C. de Braga assegurar o pagamento dos encargos financeiros decorrentes da gestão do estádio, tais como água, electricidade, gás e outros, sendo que tais encargos assumem um valor mensal considerável;  
- Considerando, por último, que através deste contrato-programa se opera, entre outras coisas, uma cessão de exploração do Estádio ao SC de Braga, infra-estrutura totalmente equipada para o desenvolvimento da actividade do clube no âmbito da organização de espectáculos desportivos, As partes outorgantes decidem, por mútuo acordo, introduzir uma nova cláusula no contrato-programa em vigor, com o seguinte teor:

#### Cláusula Terceira—A

##### **(Preço da exploração)**

- 1- Pela utilização e exploração do Novo Estádio Municipal, o Sporting Clube de Braga deverá pagar ao Município de Braga uma renda pecuniária anual no montante de 6.000 (SEIS MIL EUROS), valor sobre o qual acresce o IVA à taxa que vigorar à data do respectivo pagamento.
- 2- A renda deverá ser paga até ao dia 31 de Janeiro do ano a que respeitar, na Tesouraria da Câmara Municipal de Braga.
- 3 - A renda será actualizada anualmente com uma percentagem igual à taxa oficial de inflação.”  
— Cfr. fls. 266 e seguintes dos autos.  
8º). No âmbito da cláusula referida no ponto anterior, o Município cobrou anualmente ao clube a quantia de € 6.000,00, acrescida de IVA - facto admitido por acordo.

9º). Na declaração periódico de IVA relativa ao quarto trimestre de 2004, o Município de Braga formulou um pedido de reembolso no montante de €5.506.057,29 que foi indeferido por acto do Sub-director-Geral dos Impostos, de 14 de Novembro de 2008, acto que é impugnado - cfr. fls. 84 a 86 dos autos.

10º). O impugnante no período entre 2000 até ao terceiro trimestre de 2004, não deduziu IVA cfr. fls. 84 a 86 dos autos.;

11º). Em 9 de Março de 2009, teve início uma acção inspectiva que fiscalizou os exercícios de 2005 a 2008 da qual foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária, constante de fls. 330 a 353 dos autos;

12º). Desta acção inspectiva resultaram dois tipos de correcções, uma relacionada com a não dedutibilidade do IVA suportado com a construção do estádio conforme fundamentos explanados no ponto III.1 do Relatório de Inspeção Tributária e outra relativa a operações sujeitas a IVA, constante de fls. 330 a 353 dos autos;

13º). A Divisão de Contabilidade da Câmara Municipal de Braga emitiu uma informação sobre as despesas de manutenção do Novo Estádio Municipal de Braga, com o valor global de € 829.926,69, constante de fls.283 dos autos, com o seguinte teor:

#### Ano 2005

Tratamento do relvado e reparações nas máquinas de tratamento da relva . . . .	€ 9.196,63
Ligação ADSL e equipamento informático e de motorização da cobertura . . .	€ 15.400,46
Reparações no edifício para manutenção e despesas diversas . . . . .	€380.592,97
Equipamento de vigilância . . . . .	€ 1.254,77
Soma . . . . .	<u>€ 406.444,83</u>

#### Ano 2006

Tratamento do relvado e reparações nas máquinas de Tratamento da relva . . . .	€9.215,58
Ligação ADSL e equipamento informático e de motorização da cobertura . . . .	€ 452,54
Reparações no edifício para manutenção e despesas diversas . . . . .	€ 402.161,44
Reparações em equipamentos . . . . .	€ 11.652,30
Soma . . . . .	<u>€ 423.481,86</u>

14º). Em 10.02.2009 foi deduzida a acção administrativa especial que foi convalidada na presente impugnação.

**VI.** O objecto da impugnação deduzida pelo recorrente era o despacho do substituto do Director geral dos impostos, de 14.11.2008, que indeferiu o seu pedido de reembolso do IVA no montante de 5.506.057,29 euros.

**VI.1.** Para julgar improcedente a impugnação o Mmº Juiz recorrido louvou-se nos seguintes argumentos:

a) A construção do estádio não constitui um “*input*” para uma actividade económica desenvolvida pelo município recorrente, antes um investimento promovido e financiado pelo Estado. Do mesmo modo, o pagamento da renda anual estabelecida no Contrato celebrado com o SCB para cedência da referida infra-estrutura não é um “*output*” de uma actividade económica desenvolvida pelo município.

b) Por outro lado, a qualidade do sujeito passivo é também um dos requisitos do direito à dedução previsto no artº19º do CIVA. Ora, o recorrente não se enquadra no conceito de sujeito passivo previsto no nº 2 do mesmo diploma, pois que não exerce actividade económica de produção, comércio ou prestação de serviços.

c) Finalmente, e no que concerne à omissão do procedimento previsto o artº 63º do CPPT, entendeu-se que o mesmo não era obrigatório, uma vez que, sendo o IVA de matriz europeia, o princípio geral anti-abuso é mais amplo do que o previsto no direito interno, prevalecendo sobre este.

**VI.2.** O recorrente, por sua vez, em defesa do seu ponto de vista, invocou o seguinte:

Sendo o Estádio Municipal de Braga um bem do domínio privado do município, a cedência do mesmo a um clube desportivo com intenção de o rentabilizar configura uma actividade económica.

O contrato de cedência em apreço foi celebrado por razões de racionalização económica sob pagamento de uma renda e assunção, pelo clube contratante, dos custos da gestão corrente do bem, tratando-se, por isso, de um ato de comércio, próprio do direito privado.

Aliás, clubes de futebol, associações, autarquias têm um verdadeiro mercado de troca (alugueres) de campos de futebol de onze, sendo que o próprio SC Braga aluga campos e estádios a outros clubes do concelho para jogos e treinos, a autarquia de Braga possui mais dois campos (estádios) que aluga e cede gratuitamente a clubes do concelho.

Quanto à omissão do procedimento previsto no artº 63º do CPPT, ele inquina os actos de liquidação, não existindo qualquer norma de direito comunitário que permita dispensar aquele procedimento, estando em causa IVA.

O contrato programa celebrado entre o Município e o SCBraga, nos seus exactos termos, é a expressão legítima de um simples direito de escolha, ficando, por isso, fora do âmbito quer da cláusula geral anti-abuso interna (constante do n.º 2 do art.º 38.º da LGT), quer do princípio geral anti-abusivo inerente ao sistema do IVA.

Assim, o exercício do direito à dedução por parte da Impugnante, no caso em apreço, não é passível de qualquer censura, não emana de qualquer prática abusiva mas antes de um exercício legítimo e tutelado, seja pela ordem jurídica interna seja pela comunitária.

Vejamos então.

**VII.** Conforme resulta do nº 2 do probatório supra, entre os anos de 2000 e 2004, o Município de Braga construiu um estádio de futebol, no âmbito da organização da Fase Final do Campeonato Europeu de Futebol 2004.

Para realizar essa construção, o recorrente celebrou vários acordos de financiamento com as entidades referidas no nº 3 do probatório.

Em consequência dessa construção suportou IVA de montante superior a 5.000.000 euros.

Pretende agora o recorrente o reconhecimento do direito à dedução deste imposto, suportado a montante, no imposto que o SCB paga a título de renda estabelecida na cláusula Terceira A do contrato referido nos nºs 6 e 7 do probatório supra.

O artº 19º do CIVA estabelece o seguinte:

*“1- Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:*

*a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;*

*2- Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:*

*a) Em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal;”*

Ora, isto leva-nos, desde logo, a ter de apurar se o recorrente se enquadra no conceito de sujeito passivo, tal como vem definido no artº 2º do mesmo Código e que determina o seguinte:

*“1 — São sujeitos passivos do imposto:*

*a) As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC);”*

Ora, não parece que o município, ao construir um estádio de futebol, esteja a realizar de *um modo independente e com carácter de habitualidade, uma actividade económica de produção, comércio ou prestação de serviços*. Pelo contrário, esta construção mais não é do que uma forma de exercer as atribuições que a Lei lhe confere no âmbito do fomento e desenvolvimento do desporto e da actividade desportiva.

Isto mesmo se conclui do artº 21º do Decreto-Lei nº 159/99, de 14 de Setembro, que reza assim:

*“1. É da competência dos órgãos municipais o planeamento, a gestão e a realização de investimentos públicos nos seguintes domínios:*

*...b) Instalações e equipamentos para a prática desportiva e recreativa e de interesse municipal.*

*2. É igualmente da competência dos órgãos municipais:*

*...b) Apoiar actividades desportivas e recreativas de interesse municipal;*

*c) Apoiar a construção e conservação de equipamentos desportivos e recreativos de âmbito local.”*

É certo que o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público podem ser sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa, referidas no nº 3 do artº 2º citado.

Ora, a construção de instalações desportivas para concessão a terceiros com fim lucrativo por parte de entidades públicas, não está prevista na referida norma.

Por isso, não colhe o argumento do recorrente de que existe um mercado de concessão de instalações desportivas. Até poderá existir, mas entre privados e que celebram contratos de natureza exclusivamente privada.



É claro que os clubes desportivos que construíram (ou remodelaram) os seus estádios para o mesmo evento, terão podido deduzir IVA, na medida em que ali exercem a actividade a que a infra-estrutura é destinada.

No caso do recorrente, a construção tem motivações de outro cariz – o da realização das suas atribuições no âmbito do desporto.

Acresce, por outro lado, que só após o aditamento da cláusula Terceira –A acima transcrita, o recorrente estaria em condições de deduzir IVA, se esta dedução fosse admissível.

De acordo com o artº 22º do CIVA “1 — O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2 — Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação.

3 — Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, pode a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar”.

Ora, uma vez que de acordo com o nº 10 do probatório, o recorrente não deduziu IVA no período entre 2000 até ao terceiro trimestre de 2004, não se compreende como poderia, após receber a renda do ano de 2004, pretender de uma só vez deduzir todo o IVA suportado nos anos anteriores. Assim, ainda que se pudesse aceitar a tese do recorrente, apenas poderia ser deduzido imposto mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

Podemos então concluir no sentido de que o recorrente, pela construção do estádio municipal de Braga não adquiriu estatuto de sujeito passivo de IVA, por tal não corresponder ao exercício de uma actividade económica, tal como é entendida no artº 2º, nº 1 do respectivo Código. O recorrente, ficou sujeito a IVA como qualquer consumidor final, sem adquirir, por isso o direito a dedução do mesmo imposto.

**VIII.** Aqui chegados, parece que seria desnecessário apreciar a questão da cláusula Terceira-A, já que, se relativamente à construção do estádio, o recorrente não pode considerar-se como sujeito passivo de IVA, também não poderia deduzir o IVA cobrado ao abrigo da mesma cláusula.

No entanto, sempre se dirá que também aqui não se aceita a tese de uma operação económica para efeitos de IVA.

Na verdade, basta ler as várias cláusulas do contrato para se concluir que não estamos perante um contrato de natureza privada, antes perante um contrato de natureza administrativa.

Sobre os factores que, em concreto, permitem identificar a natureza administrativa de um contrato celebrado pela Administração, aponta-se a definição de um regime substantivo especial, designadamente quanto aos direitos e deveres das partes que só são explicáveis por uma das partes ser a Administração Pública.

Ora, no caso em apreço, para além de o objecto do contrato se circunscrever nas atribuições do Município e do preâmbulo resultar de forma clara que o mesmo visa a prossecução do interesse público (papel do Clube na formação dos jovens e no fomento da actividade desportiva, a dimensão social do futebol, etc), o Município mantém direitos que não são normais num contrato de direito privado - vejamos os enumerados na cláusula quarta (em que o Município mantém o direito a utilizar o Estádio para a organização de eventos desportivos culturais e lúdicos e até o direito de gerir a “tribuna principal” em todos os eventos organizados pelo próprio Clube, ficando-lhe mesmo reservada.

No mesmo sentido se podem encarar os extensos deveres dos Município, que também não são normais num contrato de direito privado. Veja-se a enumeração constante da cláusula quinta.

Por outro lado, existem cláusulas que só são concebíveis numa relação jurídica em que uma das partes seja a Administração (as denominadas cláusulas exorbitantes (veja-se, por exemplo o facto de a Administração manter o poder de fiscalizar a execução do contrato através de inspecções, inquéritos ou sindicâncias direito público - Cláusula Sexta). No mesmo sentido, vejamos os deveres apertados que impedem sobre o Clube para propiciar a fiscalização do contrato pela Administração (nº 2 da Cláusula sexta). Por outro lado ainda, também não é normal num contrato privado o co-contratante ter de enviar relatórios da actividade desenvolvida.

(Sobre este assunto e para maiores desenvolvimentos, cfr. PEDRO GONÇALVES, *O Contrato Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002, pp. 57 ss.)

No caso concreto dos autos, é o próprio contrato a afirmar a sua natureza de contrato administrativo, ao referir “*Contrato- Programa para a cedência de utilização e dinamização de infra-estruturas desportivas e melhoramento das condições gerais da prática desportiva (nos termos do Decreto-Lei 432/91, de 6.11)*”.

E, efectivamente, resulta também do seu Preâmbulo a natureza do interesse público subjacente ao contrato, o qual fica regido pelas respectivas cláusulas e pelo DL n.º 432/91 citado.

E, repare-se ainda, que o contrato vigorou cerca de um ano sem que o SCB tivesse de dar qualquer contrapartida monetária, mesmo simbólica, como veio depois a acontecer. Tudo isto evidencia a natureza de contrato administrativo, pelo que a cedência constante do contrato não pode ser vista como uma mera operação económica sujeita a IVA.

**IX.** Como se referiu acima, o recorrente pediu o reenvio prejudicial para o TJUE.

Ora, entende-se que não se justifica tal reenvio, pois, pelo que se referiu, as normas em causa nos autos não suscitam dúvidas de interpretação a este Supremo Tribunal.

Relativamente à outra questão suscitada pelo recorrente – omissão do procedimento previsto no art.º 63.º do CPPT – entende-se que a mesma é irrelevante e nem se apreciará, pois, tendo sido entendido que o recorrente não é sujeito passivo de IVA, não podendo por isso, ter lugar o direito à dedução, irreleva a existência ou não de cláusula abusiva.

**X.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Fevereiro de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Erro na forma do processo. Vários pedidos.*

### Sumário:

- I — O erro na forma do processo afere-se pelo ajustamento do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer, sendo que no caso de ser deduzido mais do que um pedido e só a um deles se mostrar ajustada a forma processual escolhida, é de considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, por aplicação analógica do disposto no art. 193.º, n.º 4, do CPC.*
- II — Se um dos pedidos formulados em juízo pelo executado é de que seja absolvido do pedido executivo, a oposição à execução fiscal é o meio processual próprio.*
- III — O juízo sobre a inexistência de alegação de causa de pedir válida, pode justificar a rejeição liminar da oposição à execução fiscal, mas já não a decisão no sentido da verificação de erro na forma do processo.*
- IV — Em abstracto, a alegação de que não era possível a instauração de uma execução fiscal após a sociedade ter sido declarada insolvente constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal, subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.*

Processo n.º 1161/11-30.

Recorrente: Massa Insolvente de Decorton, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

### 1. RELATÓRIO

1.1 A massa insolvente de “Decorton - Isolamentos, Pintura e Decoração de Tondela, Lda.” (adiante Executada, Oponente ou Recorrente), representada pela Administradora de insolvência, deduziu oposição a uma execução fiscal que contra ela foi instaurada para cobrança de uma dívida proveniente de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Invocando os fundamentos das alíneas *a)*, *b)*, *d)*, *e)*, *g)* e *i)* do art. 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), alegou a Oponente, em resumo, o seguinte:

- nulidade da citação, por não «conter a informação completa sobre a origem dos montantes executados e a forma como foram calculados» <sup>(1)</sup>;
- erro quanto à pessoa em quem foi efectuada a citação, que não tem poderes de representação da Executada;

- não podia ter sido instaurada a execução fiscal após a declaração de insolvência da sociedade originária devedora, sendo que a Fazenda Nacional deveria ter reclamado os seus créditos no processo de insolvência;

- a dívida exequenda devia ter sido declarada extinta, porque proveniente de coima <sup>(2)</sup> aplicada após a dissolução da sociedade na sequência da declaração de insolvência da sociedade, sendo que aquela dissolução equivale à morte física das pessoas singulares.

Concluiu formulando o pedido nos seguintes termos:

« *Termos em que, e nos melhores de direito, deverá a presente petição de oposição ser recebida, ser declarada procedente e em consequência:*

1º. Declarar nula a citações [sic] da oponente, devendo ordenar-se a anulação de todo o processado posterior;

2º. Declarar nula e de nenhum efeito a certidão/liquidação de dívida, títulos executivos que sejam o fundamento dos presentes autos de execução e consequentemente nula também a citação da executada ora oponente.

3º. Declarar inexigível a quantia exequenda peticionada nos presentes autos, absolvendo-se a oponente do pedido executivo».

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, em sede liminar, julgando verificado o erro na forma do processo, absolveu a Fazenda Pública da instância e determinou a convoção da petição inicial em requerimento de arguição de nulidades a apreciar no âmbito do processo de execução fiscal, pelo que ordenou a remessa dos autos à execução fiscal para aí ser apreciado o referido requerimento.

Isto, em resumo e se bem interpretamos o despacho recorrido, porque reduziu a alegação aduzida na petição inicial à «nulidade da citação», que considerou não constituir fundamento de oposição à execução fiscal, mas poder ser arguida na execução fiscal; por isso, procedeu à referida convoção, depois de referir não haver qualquer obstáculo quanto à tempestividade, uma vez que a nulidade foi arguida dentro do prazo da oposição à execução fiscal, como exigido pelo art. 198.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC).

1.3 A Oponente não se conformou com a decisão e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

« 1.

A oposição judicial está prevista nos Arts. 203º, 204º e sgts. do CPPT e o Art. 204º prevê taxativamente os fundamentos que poderão lastrar uma oposição judicial num P.E.F. (processo de execução fiscal).

2.

A al. b) do referido Art. 204º menciona expressamente a ilegitimidade do executado como possibilidade da alegação em sede de oposição judicial.

3.

A suscitada nulidade da citação, alegada pela recorrente está directa e intrinsecamente relacionada com o facto desta não se considerar devedora na presente execução – isto é que, nela, é parte ilegítima e que este PEF não poderá prosseguir contra si.

4.

Tratar-se-á, antes de mais, de um caso, não só de “simples” ilegitimidade processual como, antes, de um caso de ilegitimidade substantiva (embora, admite-se, esta qualificação ou enquadramento jurídico possa sofrer “outras discussões”).

5.

Sendo ainda certo que os restantes fundamentos desta concreta oposição, tal como a própria sentença recorrida deixa antever, estão enquadrados na previsão do Art. 204º do CPPT.

6.

Por outro lado, e ainda que assim não se entenda, o que não se concede e avança por mera de patrocínio [sic], sempre a al. i) do Art. 204º estabelece que podem ainda servir de fundamento à oposição quaisquer outras ilegalidades não previstas nas alíneas anteriores, desde que não interfira em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título – sendo manifestamente esse o caso dos autos, uma vez que não se trata de um acto da exclusiva competência da entidade administrativa.

7.

Apesar da citação para a execução não poder ser considerado um acto exclusiva e materialmente administrativo, no limite, a admitir-se assim qualificado, a não exclusividade dessa competência advirá ainda do facto de existir tutela jurisdicional, em sede de reclamação para o TAF, sobre as decisões que pudessem ser tomadas sobre essa matéria pelo Sr. Chefe do SEF competente (e não, apenas, o recurso hierárquico ou gracioso).

8.

Ao invés, ao decidir da forma que vai recorrida, o tribunal “a quo” gera a perigosíssima eventualidade de cercear o direito da recorrente apresentar a sua petição de oposição em tempo útil, isto é, nos 30 dias previstos para o efeito, no Artº 203º do CPPT.

9.

Subsidiariamente, apenas, e em dever de patrocínio, admite a recorrente a aplicação do regime previsto no Art. 279º n.º.1 do CP Civil: através da suspensão destes autos de oposição até à decisão transitada em julgado daquela referida arguição de nulidade da citação – o que, nesta medida, e caso faleça toda a anterior alegação recursiva, requer expressamente seja aplicado ao caso dos autos.

10.

Esta solução teria, pelo menos, a virtude de não coarctar à oponente, ora recorrente, o direito de debater judicialmente as matérias que depositou na sua peça processual.

11.

Entende a recorrente que a douda decisão recorrida violou os Arts. 203º e 204º do CPPT, o Art. 103º da LGT, bem como, pela não previsão da possibilidade da sua aplicação, o Art. 279º n.º.1 do CPC, isto é, ao não ter sofrido a aplicação merecida e possível, nos presentes autos,

12.

Devendo ser revogada a douda sentença recorrida, sendo substituída por decisão que ordene o prosseguimento da oposição para conhecimento de todas as questões aí suscitada;

13.

Ou, e caso assim não se entenda, que ordene a suspensão da presente execução até à decisão definitiva e transitada sobre a suscitada arguição de nulidade da citação da executada – assim se entenda, de acordo com a douda sentença recorrida que deverá ser matéria a conhecer pelo Sr. Chefe do SEF de Tondela.

TERMOS EM QUE;

Revogando-se a douda decisão recorrida e dando-se provimento ao presente recurso, nos termos das preditas conclusões, ou de outras com que, V. Exas., Venerandos Juizes Conselheiros, se dignarão suprir;

Se Fará Justiça!».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser concedido provimento ao recurso e revogada a decisão recorrida, com a seguinte fundamentação:

«Quer parecer haver fundamento para revogar o decidido ainda que seja apenas num ponto: quanto à inexigibilidade que se funda na não oportuna reclamação do crédito no processo de falência, situação que se enquadra na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Aliás, a execução foi instaurada após ter sido decretada a insolvência, situação que o Ex.mo Consº Jorge Sousa refere no CPPT comentado e anotado, vol. II, p. 369, 2007, como tendo já sido reconhecida aí se enquadrar – ac. de 24-3-2000, rec. n.º 24268».

1.7 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é apenas a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento quando absolveu a Fazenda Pública da instância com fundamento em erro na forma do processo e, em consequência, ordenou que o processo prosseguisse sob a forma de requerimento dirigido à execução fiscal.

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Na decisão recorrida não foi fixada matéria de facto, o que se compreende face à natureza liminar dessa decisão.

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, perante uma petição de oposição à execução fiscal, proferiu em sede liminar decisão julgando verificada a nulidade por erro na forma do processo e ordenando a prossecução do processo como requerimento endereçado à execução fiscal.

É certo que nessa decisão também absolveu a Fazenda Pública da instância, mas, como bem salienta JORGE LOPES DE SOUSA, a consequência do erro na forma do processo, de acordo com o disposto no art. 198.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, é tão-só a anulação dos actos que não possam ser aproveitados e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei, em obediência ao princípio da economia processual, só não sendo possível o aproveitamento dos actos já praticados quando deles resulte diminuição das garantias do réu (3).

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu considerou verificado o erro na forma do processo porque «[o] processo de oposição à execução fiscal apenas pode ter fundamentos enquadráveis

no n.º 1 do art. 204.º do CPPT, como decorre do seu teor expresso («a oposição só poderá ter alguma dos seguintes fundamentos: ...») e a arguição de nulidades processuais não se enquadra em nenhuma das situações». Ou seja, aferiu a nulidade decorrente do erro na forma do processo, não em face dos pedidos formulados na petição inicial, mas em face daquele que considerou ser o único fundamento invocado na petição inicial: a «nulidade da citação». Assim, e considerando também que essa nulidade deve ser arguida mediante requerimento na própria execução fiscal, ponderou a possibilidade de convalidar a petição inicial para a forma processual adequada, tendo concluído afirmativamente, tanto mais que a nulidade foi arguida dentro do prazo da oposição à execução fiscal, como exigido pelo art. 198.º, n.º 2 do CPC.

A Oponente não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, sem bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, que alegou fundamento válido de oposição à execução fiscal.

#### 2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

Antes do mais, impõe-se recordar aqui a noção de erro na forma do processo e o critério operativo por que se afere o mesmo.

O erro na forma do processo é uma nulidade que consiste na utilização de meio processual impróprio. Como é sabido, a verificação do erro na forma do processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido, ou seja, a concreta pretensão de tutela solicitada pelo autor ao tribunal não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo <sup>(4)</sup>.

Salvo o devido respeito, no despacho impugnado não se distinguiu em termos inequívocos duas situações que não se confundem: uma realidade é a falta de alegação de fundamento válido de oposição à execução fiscal, que conduziria sem mais à rejeição liminar nos termos do disposto no art. 209.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, como bem salientou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, sem prejuízo da possibilidade de apresentação de nova petição inicial ao abrigo do disposto nos arts. 234.º-A e 476.º, do CPC; realidade diferente é o erro na forma do processo, que constitui uma nulidade de conhecimento oficioso, mas que impõe a convalidação do processo para forma adequada (cfr. art. 98.º, n.º 4, do CPPT, e art. 97.º, n.º 3, da LGT), com anulação apenas dos actos que não possam aproveitar-se para a forma processual adequada sem diminuição das garantias de defesa (cfr. art. 199.º, n.ºs 1 e 2, do CPC), sendo que, se não for possível a sanação da nulidade, o erro na forma do processo determina o indeferimento da petição inicial, se verificada na fase liminar, ou, se já ultrapassada a fase liminar, a anulação de todo o processado, com a absolvição do réu da instância (cf. arts. 288.º, n.º 1, alínea b), 493.º, n.ºs 1 e 2, e 494.º, alínea b), todos do CPC)

Ora, no despacho recorrido, após se referir que não fora invocado fundamento válido de oposição e considerando-se que fora invocada exclusivamente a nulidade da citação, entendeu-se verificado o erro na forma do processo, pelo que se passou a ponderar a possibilidade de convalidação do processo para a forma adequada, que se entendeu ser o requerimento dirigido à própria execução fiscal, tendo-se concluído pela afirmativa.

Acontece, porém, que toda a argumentação aduzida no despacho liminar em ordem a considerar que se verificava o erro na forma do processo se alheou dos pedidos formulados na petição inicial, centrando-se exclusivamente na única causa de pedir que considerou ter sido invocada, qual seja a da nulidade da citação. Não se atentou, designadamente, que o pedido que foi formulado na petição inicial em terceiro lugar, que se deve «[d]eclarar inexigível a quantia exequenda peticionada nos presentes autos, absolvendo-se a oponente do pedido executivo» (cfr. 1.1), é um pedido típico da oposição à execução fiscal.

Para este pedido, a forma processual escolhida pela Executada é, inequivocamente, a ajustada <sup>(5)</sup>, o que nos obriga a reequacionar a questão do erro na forma do processo, tendo presente que os dois outros pedidos formulados na petição inicial, que, afinal, não são senão um – de declaração da nulidade da citação – não são pedidos a que a forma processual escolhida – a oposição à execução fiscal – se adequa.

Ora, ensina JORGE LOPES DE SOUSA, sob a epígrafe «Erro parcial na forma de processo»:

«Nos casos em que tenha sido efectuada cumulação de pedidos e a forma do processo seja adequada à apreciação apenas de um deles, não poderá haver correcção da forma de processo quanto aos processos para os quais a forma de processo é inadequada, pois o processo tem de seguir a forma escolhida pelo interessado relativamente à apreciação do pedido para que essa forma de processo é adequada.

Nestes casos, a solução que se extrai do tratamento dado a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do CPC, é a de *considerar sem efeito* o pedido ou pedidos para o qual o processo não é adequada, seguindo o processo apenas para apreciação do pedido que deva ser apreciado em processo do tipo escolhido pelo interessado.

Essa consequência é uma aplicação da regra do art. 199.º do CPC, segunda a qual, no caso de erro na forma de processo, é nulo todo o processado que não puder aproveitar-se para a tramitação de acordo com a forma estabelecida na lei. Nesses casos de erro parcial da forma de processo, como este

tem de prosseguir para apreciação do pedido para que é adequado, a consequência relativamente ao outro pedido será a de nulidade parcial do processo, na parte a ele respeitante, o que se reconduz a que o processo prossiga como se esse pedido não tivesse sido efectuado»<sup>(6)</sup>.

Verificado que está que um dos pedidos formulados na petição inicial é adequado à forma processual escolhida e em face do que acima deixámos dito, somos conduzidos à conclusão de que deve o processo prosseguir para conhecimento desse pedido, considerando-se sem efeito os demais pedidos, devendo decretar-se a nulidade parcial do processo no que a estes respeita.

Admitimos, no entanto, que, caso não houvesse na petição inicial alegação capaz de constituir fundamento válido de oposição à execução fiscal, não faria sentido fazer prosseguir o processo para apreciar esse pedido. Dito de outro modo, de nada valeria a formulação de um pedido adequado se não houvesse causa de pedir que pudesse integrar fundamento válido de oposição.

Cumprido, pois, verificar se algum dos fundamentos invocados na petição inicial pode integrar, em abstracto, fundamento válido de oposição à execução fiscal, a justificar que esta prossiga para conhecimento do pedido de extinção da execução.

Como dissemos já, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu parece ter considerado que na petição inicial se invocou uma só causa de pedir (e se formulou um só pedido), qual seja a nulidade da citação. A ser assim, subscreveríamos a decisão recorrida, se bem que com fundamentação algo diversa.

Acontece, no entanto, que na petição inicial foi também invocada uma outra causa de pedir, a qual constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal. Na verdade, para além da nulidade da citação<sup>(7)</sup>, a Oponente alegou ainda que, porque foi declarada a sua insolvência, não podia agora ser-lhe agora exigida coercivamente uma dívida que não foi reclamada no processo de insolvência.

Ora, em abstracto, a alegação de que não era possível a instauração de uma execução fiscal após a sociedade ter sido declarada insolvente constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal, subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer<sup>(8)</sup>.

Assim, porque na petição inicial foi formulado pedido próprio da oposição à execução fiscal e nela foi invocado fundamento de oposição atendível, não há que ponderar a possibilidade de convalidação para qualquer outra forma processual, antes sendo de reiterar a conclusão acima formulada, de que deve o processo prosseguir para conhecimento desse pedido, considerando-se sem efeito os demais pedidos, devendo decretar-se a nulidade parcial do processo no que a estes respeita.

Não resistimos a citar aqui de novo JORGE LOPES DE SOUSA, que, renovando a doutrina acima exposta, mas agora referindo-se à hipótese aqui em causa – de cumulação da arguição de nulidade da citação em processo de oposição à execução fiscal com fundamento de oposição previsto no art. 204.º, n.º 1, do CPPT –, afirma:

«Se a arguição de nulidade por falta de citação ou qualquer nulidade secundária for feita em oposição à execução fiscal, nos casos em que não o pode ser, poderá haver possibilidade de convalidação de petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade com a consequente incorporação do mesmo no processo de execução fiscal, convalidação essa que, quando possível, é obrigatória, nos termos dos arts. 97.º, n.º 3, da LGT, e 98.º, n.º 4, do CPPT.

Tal possibilidade, porém não existe quando a nulidade da citação não é o único fundamento de oposição invocado e entre os invocados se inclua algum que esteja previsto como tal no artº 204º.

Em situações deste tipo, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução que se extrai do regime do processo civil é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do C.P.C. Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que «a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo». Não se estará, decerto, perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos *substancialmente* incompatíveis. No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele «*fique sem efeito*», prosseguindo o processo para apreciação do pedido para o qual o processo é adequado. Por isso, nestes casos em que são invocados fundamentos de oposição juntamente com a arguição de nulidade, não haverá possibilidade de convalidação, por esta pressupor que todo o processo passasse a seguir a tramitação adequada e, nestas situações, tal não poder determinar-se, por o processo de oposição ser o próprio para apreciação dos fundamentos invocados que devam ser apreciados em processo de oposição»<sup>(9)</sup>.

O despacho recorrido, que decidiu em sentido diverso – ou seja, no sentido da convalidação da oposição à execução fiscal em requerimento de arguição de nulidade a incorporar na execução fiscal – não pode pois manter-se, devendo o processo ser devolvido à 1.ª instância, a fim de aí prosseguir para conhecimento do pedido de extinção da execução fiscal, se nada mais a isso obstar.

O recurso será provido com esse fundamento, com o que ficam prejudicadas as demais questões suscitadas a título subsidiário.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O erro na forma do processo afere-se pelo ajustamento do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer, sendo que no caso de ser deduzido mais do que um pedido e só a um deles se mostrar ajustada a forma processual escolhida, é de considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, por aplicação analógica do disposto no art. 193.º, n.º 4, do CPC.

II - Se um dos pedidos formulados em juízo pelo executado é de que seja *absolvido do pedido executivo*, a oposição à execução fiscal é o meio processual próprio.

III - O juízo sobre a inexistência de alegação de causa de pedir válida, pode justificar a rejeição liminar da oposição à execução fiscal, mas já não a decisão no sentido da verificação de erro na forma do processo.

IV - Em abstracto, a alegação de que não era possível a instauração de uma execução fiscal após a sociedade ter sido declarada insolvente constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal, subsumível à alínea *i*) do n.º 1 do art. 204.º 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 o despacho recorrido e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí ser conhecido o pedido de extinção da execução fiscal, se nada mais a isso obstar.

Sem custas.

Lisboa 29 de Fevereiro de 2012. – *Francisco Rothes* (relator) – *Fernanda Maçãs -Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

(<sup>2</sup>) (É manifesto o lapso em que incorre a Oponente: a dívida exequenda, como decorre dos documentos juntos aos autos, não é proveniente de coima, mas de IVA.)

(<sup>3</sup>) (Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 10 b) ao art. 98.º, págs. 88/89.)

(<sup>4</sup>) (Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, Notas ao Código de Processo Civil, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 100.º, pág. 378.)

(<sup>5</sup>) (Note-se que a oposição, em regra, visa a extinção, total ou parcial, da execução fiscal, mas pode também ter por objecto a suspensão da execução. É o caso em que a exigibilidade da dívida seja determinada por motivo meramente temporário, como, v.g., concessão de uma moratória (como as que têm vindo a suceder nos diplomas que prevêm regimes especiais de regularização de dívidas), existência de processo de falência ou de insolvência ou recuperação de empresas, ter sido decidida, por via administrativa, a suspensão da eficácia do acto de liquidação ou a própria suspensão da execução. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 39 ao art. 204.º, pág. 502, de onde extraímos os exemplos referidos.)

(<sup>6</sup>) (Ob. cit., volume II, anotação 10 e) ao art. 98.º, págs. 92/93.)

(<sup>7</sup>) (A Oponente alegou também que, provindo a dívida exequenda de coima que foi aplicada à sociedade após a sua dissolução na sequência da declaração de insolvência, deveria a mesma ter sido declarada extinta, na medida em que aquela dissolução equivale à morte física das pessoas singulares, alegação que, em abstracto, poderia constituir fundamento de oposição à execução fiscal. No entanto, é manifesta a improcedência dessa alegação porque não está a ser cobrada coercivamente coima alguma, mas sim uma dívida de IVA.)

(<sup>8</sup>) (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 38 b) ao art. 204.º, págs. 498/499.)

(<sup>9</sup>) (Ob. cit., volume III, anotação 14 ao art. 165.º, págs. 146/147.)

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Nulidade da sentença. Omissão absoluta da discriminação da matéria de facto. Conhecimento oficioso pelo Supremo Tribunal Administrativo.*

### Sumário:

*Se a decisão recorrida for totalmente omissa quanto aos factos provados necessários à aplicação do direito, verifica-se omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, a ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no n.º 3 do art. 729º do CPC.*

Processo n.º: 18/12-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.

Recorrido: IFAP – Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

**I** – Cruz & Companhia, com os sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 17 de Outubro de 2011, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal nº 2704200701014625 por si deduzida, por não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no artº 204º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário e por ser manifesta a sua improcedência.

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

«A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução, por erro na forma de processo e fundamento manifestamente improcedente, não tendo sido, alegadamente, invocado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

B. Tendo o Tribunal *a quo* verificado *in casu* a excepção do erro na forma do processo, nada mais lhe cumpriria decidir - como o fez, ao analisar perfunctoriamente os fundamentos alegados pela CRUZ & COMPANHIA na sua petição inicial, sem ter, sequer, fixado qualquer matéria de facto.

C. A superficial apreciação dos fundamentos de oposição efectuada pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise não poderá senão considerar-se como um *obiter dictum*, considerando que a sentença foi proferida no sentido do erro na forma do processo.

D. A pretensão de oposição à execução da CRUZ & COMPANHIA respeita o elenco taxativo do nº 1 do artigo 204.0 do CPPT, bem como a pretensão por si deduzida tem viabilidade e conclusência, razão pela qual não é manifesta a sua improcedência.

E. Os vícios de ilegalidade da dívida exequenda que fundamentam a apresentação de oposição à execução aparecem exemplificados nas diferentes alíneas do nº 1 do artigo 204.0 do CPPT, sendo certo que, por forma a não violar o princípio constitucional de acesso ao Direito e aos tribunais, o legislador consagrou, na última dessas alíneas, um fundamento de carácter residual em que serão enquadráveis todas as situações que, não correspondendo a nenhum dos fundamentos elencados nas alíneas que o antecedem, não envolva a apreciação da legalidade da dívida exequenda, sendo provados apenas por documento.

F. Na petição de oposição à execução foram invocados, em suma e entre outros, os seguintes vícios: (i) a incompetência do IFAP em matéria de liquidação e cobrança; (ii) a prescrição da dívida exequenda e respectivos juros moratórios.

G. O primeiro dos vícios apontados pela CRUZ & COMPANHIA na sua petição de oposição é enquadrável, precisamente, na alínea i) do nº 1 do artigo 204.º do CPPT.

H. A incompetência do IFAP em matéria de liquidação e cobrança consubstancia um fundamento que, desde logo, não envolve a apreciação da legalidade da dívida exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provado, simplesmente, a partir de documento, sendo certo que afecta a eficácia do título executivo e consequente exigibilidade da dívida exequenda.

I. A prescrição da dívida exequenda é expressamente enquadrável numa das alíneas do nº 1 do artigo 204.º do CPPT, em concreto, na respectiva alínea d).

J. Nos presentes autos, verifica-se transcorrido o prazo legal de prescrição da reposição dos montantes de auxílios à exportação recebidos nas campanhas de 1998 e 1999.

K. Faça-se notar que o Tribunal *a quo*, na sentença de que ora se recorre, não fixou qualquer matéria de facto, não fixou datas e factos relevantes que lhe permitissem concluir da verificação, ou não, *in casu*, da prescrição das dívidas em causa;

L. Ao julgar que, *in casu*, se verifica fundamento manifestamente improcedente e erro na forma de processo, o Tribunal *a quo* violou o disposto no artigo 204º nº 1, alíneas d) e i) do CPPT

**II** - A entidade recorrida, IFAP – Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP, apresentou contra-alegações pugnando pela manutenção do decidido em primeira instância.

**III** - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«A sentença enferma de nulidade, por absoluta omissão de julgamento sobre a matéria de facto pertinente para a solução da questão da prescrição da dívida exequenda, suscitada na petição de oposição e nas conclusões do recurso (art.125º nº1 CPPT; art.668º nº1 al .b) CPC)

A Secção de Contencioso Tributário do STA conhece apenas de matéria de direito nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários (art.12º nº 5 ETAF 2002)

Apesar de não ter sido expressamente arguida pela recorrente (embora enunciada nas conclusões B) e K), a nulidade deve ser oficiosamente declarada pelo STA o qual, intervindo na qualidade de tribunal de revista, com poderes de cognição restritos à matéria de facto, aplica definitivamente aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art.729º ns. 1 e 3 CPC/acórdãos STA-SCT 12.01.2011 processo nº 638/10; 10.03.2011 processo nº 716/10; 22.03.2011 processo nº 717/10; 16.11.2011 processo nº 453/11)»



IV – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V - Questão prévia da nulidade da decisão recorrida por total carência de julgamento da matéria de facto.

Face às conclusões de recurso e à posição do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo impõe-se, antes de mais, apreciar a questão prévia da eventual nulidade da decisão recorrida por total carência de julgamento da matéria de facto em que assentou a decisão de improcedência dos fundamentos de oposição invocados, que eram os seguintes: incompetência do IFAP em matéria de liquidação e cobrança e prescrição da dívida exequenda e respectivos juros moratórios.

Com efeito a sentença de primeira instância não fez qualquer explicitação dos factos que se devam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação dos fundamentos de oposição invocados.

Como bem nota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, no parecer acima citado, verifica-se uma omissão absoluta da discriminação da matéria de facto pertinente para a solução da questão da prescrição da dívida exequenda, suscitada na petição de oposição e nas conclusões do recurso.

Ora dispõem os arts. 125<sup>o</sup> do CPPT e 668<sup>o</sup>, n.º 1, al. b) do Código de Processo Civil que é nula a sentença quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

No que concerne à matéria de facto, esta nulidade abrange a falta de discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo art. 123.º n.º 2 do CPPT.

Decorre daquele normativo que o juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.

Pode até dizer-se, quanto à fundamentação da matéria de facto, que a exigência constitucional de fundamentação racionaliza o princípio, vigente no direito processual português, da livre apreciação da prova, excluindo o carácter voluntarístico ou subjectivo da sentença - cf. neste sentido Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição portuguesa Anotada, tomo III, pag. 71.

Verifica-se, pois, no caso subjudice, omissão absoluta da discriminação da matéria de facto necessária para basear a decisão de direito.

Sendo que se trata de nulidade de conhecimento oficioso.

Como refere Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6<sup>a</sup> edição, vol. II, pag. 359, «no que concerne aos recursos para o Supremo Tribunal Administrativo, embora restritos a matéria de direito (...), também tal nulidade de falta de discriminação ou sua deficiência, obscuridade e contradição será de conhecimento oficioso.

Com efeito, nestes recursos, o Supremo Tribunal Administrativo, como vem sendo sua jurisprudência uniforme, tem apenas os poderes que o CPC. concede ao STJ em recurso de revista. Assim (...) a actividade do Supremo Tribunal Administrativo em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1<sup>a</sup> instância, limita-se à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (art. 729.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C.)

Por isso, se o tribunal recorrido não fixou quaisquer factos, não existem condições para o Supremo Tribunal Administrativo levar a cabo a sua actividade.»

Em conclusão: o tribunal de 1<sup>a</sup> instância tem, necessariamente, de determinar a matéria de facto que considera provada e não provada em ordem à respectiva solução de direito que considera aplicável, e se o não fizer justifica-se a anulação oficiosa da sentença ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 729.º do CPC, com a consequente devolução dos autos a esse tribunal para que nele se proceda ao julgamento e fixação de base factual suficiente para a decisão de direito - cf. também neste sentido, a jurisprudência da secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo citada no parecer do Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, proferida em casos idênticos, e ainda o Acórdão 595/10, de 29.01.2011, in www.dgsi.pt.

VI. Decisão:

Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a sentença recorrida, devendo o Tribunal de 1<sup>a</sup> instância proferir nova decisão com especificação dos factos que considera provados e não provados

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

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### 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 — Se a citação do responsável subsidiário pela dívida exequenda ocorrer no 5.º ano posterior ao ano da liquidação, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal produz efeitos quanto a ele (responsável subsidiário), nos termos do n.º 3 do artigo 48.º da LGT.*

Processo n.º: 40/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: David Soares Rosa.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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, julgou procedente a oposição deduzida por David Soares Rosa, com os demais sinais dos autos, à execução nº 2550011003968 do Serviço de Finanças de Mangualde, originariamente instaurada contra a sociedade Distrimangualde – Supermercados, Lda., e contra aquele revertida, para cobrança de dívidas de IRC de 1997.

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

A) Nos presentes autos foi proferida sentença que julgou procedente a excepção peremptória da prescrição da dívida exequenda.

B) Está patente na decisão que: «B) Dívida cuja cobrança coerciva é objecto do processo executivo nº 2550200101003968, instaurado em 19-11-2001 e, por razões estranhas ao Oponente, parou por mais de um ano entre 28-07-2004 e 09-06-2006, vide fls. 122 e segs;

C) O Oponente foi citado na qualidade de devedor revertido, na execução referida em B), em 14-11-2006 e apresentou oposição no dia 11-12-2006, vide fls. 89, 90 e 3 a 19;

D) A originária devedora foi citada em 11 de Dezembro de 2011, cfr. fls. 27 e 28.

(...)

Atento o tributo em causa, o ano a que respeita e a paragem superior a um ano, supra referida, o prazo de oito anos já se atingiu em Setembro de 2010.»

C) Contudo, entende a Fazenda Pública, que da prova produzida não resulta a verificação de tal prescrição, cuja abordagem se exigia mais pormenorizada.

D) Inicialmente e dado que a dívida se reporta ao ano de 1997, haveria que aferir da aplicação da lei no tempo, à luz do art. 297º do CC, assim, situando-nos a 01/01/1999 (data da entrada em vigor da lei nova - LGT) e dado que o início do prazo de prescrição ocorreu a 01/01/1998, nos termos do art. 34º, n.ºs. 1 e 2 do CPT, faltavam à luz do CPT, 9 anos (uma vez que as causas interruptivas só tiveram lugar em 2001) e da LGT 8 anos para se completar o prazo de prescrição, pelo que seria de aplicar este último.

E) No processo executivo em apreço, a citação da devedora originária constitui facto interruptivo da prescrição ao abrigo do art. 49º, n.º1 da LGT, tendo sido efectuada a 11/12/2001 (e não já a 11/12/2011 como consta da sentença), tendo o processo executivo estado parado de 28/07/2004 a 09/06/2006, o que faz cessar o efeito interruptivo, nos termos do n.º 2 do citado normativo, pelo que deveria contar-se o prazo de prescrição de 01/01/1998 a 11/12/2001 (citação) e a partir de 28/07/2005.

F) Caberia, então, averiguar (coisa que não é efectuada na sentença recorrida) se tal interrupção aproveita ao responsável subsidiário, nos termos do n.º 3 do art. 48º da LGT, ou seja, se a citação deste se realizou até ao 5º ano posterior ao da liquidação, o que na situação decidenda se verificou uma vez que a liquidação data de 2001 e a citação ocorreu em 2006.

G) Olvidou-se por completo na sentença em causa (embora conste como facto provado) a relevância da citação do responsável subsidiário enquanto facto interruptivo da prescrição.

H) Assim, estamos perante 2 factos interruptivos o que é admissível uma vez que a nova redacção do n.º 3 do art. 49.º da LGT, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, que preconiza que a interrupção só poderá ter lugar uma única vez, só entrou em vigor a 01/01/2007.

I) Note-se que ainda que logo após a citação (14/11/2006) o processo tivesse estado parado por facto não imputável ao sujeito passivo por mais de 1 ano, este completar-se-ia a 14/11/2007, já no âmbito da revogação do n.º 2 do art. 49.º da LGT, 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, pelo que não se verificará a cessação do efeito interruptivo o que leva a que se desconsidere todo o tempo decorrido até 14/11/2006.

J) Assim sendo não se verifica a prescrição da dívida exequenda!

K) Saliente-se que a posição defendida pela Fazenda Pública acompanha a doutrina (veja-se o entendimento de Jorge Lopes de Sousa in “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas” – 2ª edição, do qual por diversas vezes se lançou mão nas presentes alegações) e a Jurisprudência actuais (Acórdão do STA de 30-11-2011, processo n.º 01012/11).

L) No que toca à valoração da prova, a decisão discrimina os factos provados e não provados, fazendo um exame crítico sobre os mesmos, vide art. 659.º do CPC, sendo aqui que andou mal a sentença exarada nos autos pois a prova documental produzida impunha uma decisão em sentido diverso.

M) Face ao que antecede, discordamos totalmente do entendimento do Mm.º Juiz “a quo”, de que procede a excepção peremptória da prescrição da dívida exequenda absolvendo o oponente da instância executiva.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, se revogue a sentença recorrida, a substituir por outra que, após a análise do mérito da oposição, a julgue improcedente, por não provada.

1.3. Contra-alegou o recorrido, pugnando pela confirmação do julgado e formulando, a final, as Conclusões seguintes:

1. A eventual procedência do recurso interposto nunca teria como consequência a improcedência da oposição, mas a apreciação das questões de mérito suscitadas pelo oponente;

2. A douta sentença recorrida fez uma correcta aplicação do direito aos factos.

3. Se assim se não entender, sempre a obrigação tributária estará prescrita em relação ao responsável subsidiário.

4. A liquidação do IRC de 1997 ocorreu, ou na data das declarações de rendimento, ou, na falta delas, até 30 de Novembro de 1998.

5. Nunca em 2001, data em que terá acontecido, quando muito, a notificação da liquidação, em 26.07.2001.

6. A interrupção da prescrição, ocorrida com a citação do devedor principal, não produz efeitos em relação ao devedor subsidiário, dado que foi citado para a execução muito mais de cinco anos após a liquidação.

7. Ainda que esta tivesse ocorrido em 26.07.2001, o que se não concede, face ao disposto nos arts. 82.º e 112.º do CIRC, estas disposições, sim, que regulam a data da liquidação da obrigação tributária em análise.

8. As disposições acima citadas, conjugadas com os n.ºs. 1 e 3 do art. 48.º da Lei Geral Tributária, levam à prescrição da obrigação tributária em relação ao responsável subsidiário, uma vez que desde 1.1.1998 até 14.11.2006 decorreram mais de 8 anos.

Termina pedindo o não provimento do recurso ou, se assim se não entender, se julgue prescrita a obrigação tributária referente ao ano de 1997, em relação ao recorrido, na qualidade de responsável subsidiário, atento o disposto nos arts. 82.º e 112.º do CIRC e o art. 48.º n.ºs. 1 e 3 da LGT.

1.4. O Mmo. Juiz proferiu o despacho de fls. 174 e ordenou a subida dos autos.

1.5. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«A questão a decidir no presente recurso consiste em determinar se a dívida exequenda de IRC de 1997, em execução fiscal n.º 2550200101003968 instaurada em 19-11-01, que esteve parada de 28-7-04 e 9-6-06 por motivos estranhos ao oponente, o qual foi apenas citado na qualidade de revertido a 14-11-06, se encontra prescrita.

(...)

Ora, com a alteração que foi introduzida ao cômputo do prazo de prescrição, segundo o que resulta do artigo 48.º da L.G.T., o prazo de prescrição da dívida de I.R.C., passou a ser de 8 anos, sendo esse o prazo aplicável de acordo com o que resulta do art. 297.º do C. Civil.

Por outro lado, a revogação do n.º 2 do dito art. 49.º aplica-se 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 - cfr. ainda art. 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

Assim, as causas de suspensão de prescrição previstas no seu n.º 1 passaram a ser aplicáveis, atendendo à dita citação do revertido.

Aliás, sendo o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado), tal parece impor-se de acordo com a norma geral contida no segmento final do n.º 2 do art. 12.º do C. Civil.

Entendimento idêntico tem vindo a ser 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. 45.º da L.G.T. pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, e também do de prescrição como pode ver-se, entre outros, dos acórdãos 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. n.ºs. 0158/10 e 0201/10, de 29/9/10 no rec. 0498/10 e de 17/3/11 no rec. 0177/11 e no de 30-11-11 citado pela recorrente, todos acessíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Concluindo, a ser de entender assim também no presente caso, e em face dos pressupostos de que depende a responsabilidade subsidiária que são os previstos nos arts. 22.º a art. 24.º da L.G.T., o prazo de prescrição ainda não tinha esgotado à data da prolação do despacho recorrido, pelo que parece ser de julgar o recurso procedente e de revogar o decidido, a substituir por outro que conheça dos fundamentos da deduzida oposição.»

1.6. Corridos os Vistos legais, cabe apreciar.

#### FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados, com relevância para esta questão da prescrição, os factos seguintes (refira-se que a alínea A) dos factos provados está duplicada).

A) Os presentes autos constituem oposição à execução das dívidas de IRC de 1997, cfr., entre outros, documentos de fls. 26 e 27 aqui dados por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) Dívida cuja cobrança coerciva é objecto do processo executivo n.º 2550200101003968 instaurado em 19-11-2001 e, por razões estranhas ao Oponente, parou por mais de um ano entre 28-07-2004 e 09-06-2006, vide fls. 122 e segs;

C) O Oponente foi citado na qualidade de devedor revertido, na execução referida em B), em 14-11-2006 e apresentou oposição no dia 11-12-2006, vide fls. 89, 90 e 3 a 19;

D) A originária devedora foi citada em 11 de Dezembro de 2001 (e não 2011, como por lapso manifesto consta da sentença — lapso que ora se rectifica), cfr. fls. 27 e 28.

3.1. Atendendo a esta factualidade, a sentença recorrida julgou prescrita a dívida exequenda, com fundamentação que, em síntese, é a seguinte (corrigindo-se, agora, o lapso de escrita que parece constar no segmento inicial da página 3 da sentença):

- A LGT entrou em vigor a partir de 1/1/1999 e introduziu o prazo de prescrição das dívidas tributárias de 8 anos (no CPT o prazo era de 10 anos), 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 (art. 48.º, n.º 1).

- Nos termos do n.º 1 do seu art. 49.º interrompem a prescrição, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação, o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo e a citação, esta a partir da alteração introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26/7.

- Nos termos do n.º 3 do mesmo preceito o prazo da prescrição 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.

- Nos termos do n.º 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.

- Analisando os autos, verifica-se que a execução esteve parada por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo. Assim, atento o tributo em causa, o ano a que respeita e a paragem superior a um ano, supra referida, o prazo de oito anos já se atingiu em Setembro de 2010.

Neste contexto, a sentença julgou prescrita a dívida exequenda e, conseqüentemente, julgou prejudicado o conhecimento dos restantes fundamentos de oposição também invocados na petição inicial da oposição.

3.2. Discorda a recorrente sustentando, como se viu, que a dívida não se encontra prescrita, dado que, reportando-se a dívida ao ano de 1997 e tendo, entretanto, entrado em vigor a LGT, haveria que aferir da aplicação da lei no tempo, à luz do art. 297.º do CC, sendo que, situando-nos a 1/1/1999 (data da entrada em vigor da lei nova - LGT) e dado que o início do prazo de prescrição ocorreu a 1/1/1998, então, à luz do CPT (art. 34.º, n.ºs. 1 e 2) faltavam 9 anos (uma vez que as causas interruptivas só tiveram lugar em 2001) e à luz da LGT faltavam 8 anos para se completar o prazo de prescrição, pelo que seria de aplicar este último.

Porém, a citação da devedora originária no processo executivo constitui facto interruptivo da prescrição ao abrigo do n.º 1 do art. 49.º da LGT (dado que foi feita em 11/12/2001).

Por outro lado, o processo executivo esteve parado de 28/7/2004 a 9/6/2006, o que fez cessar o efeito interruptivo (nº 2 deste art. 49º), pelo que deveria contar-se o prazo de prescrição de 1/1/1998 a 11/12/2001 (citação) e a partir de 28/07/2005.

Mas, assim sendo, caberia, então, averiguar se tal interrupção aproveita ao responsável subsidiário, nos termos do nº 3 do art. 48º da LGT, ou seja, se a citação deste se realizou até ao 5º ano posterior ao da liquidação.

Ora, no caso, foi isso precisamente que sucedeu, uma vez que a liquidação data de 2001 e a citação ocorreu em 2006.

Contudo, a sentença, embora tenha julgado provado que o responsável subsidiário foi citado em 14/11/2006, esqueceu a relevância deste facto, enquanto facto interruptivo da prescrição. É que estamos perante 2 factos interruptivos, o que é admissível uma vez que a nova redacção do nº 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei nº53-A/2006 de 29/12, que preconiza que a interrupção só poderá ter lugar uma única vez, só entrou em vigor a 1/1/2007.

Ainda que logo após a citação do responsável subsidiário (14/11/2006) o processo tivesse estado parado por facto não imputável ao sujeito passivo por mais de 1 ano, este prazo de 1 ano completaria-se a 14/11/2007, já no âmbito da revogação do nº 2 do art. 49º da LGT, 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, pelo que não se verificará a cessação do efeito interruptivo, o que leva a que se desconsidere todo o tempo decorrido até 14/11/2006.

Daí que, na tese da recorrente, não haja ocorrido a prescrição da dívida exequenda.

3.3. Por seu lado o recorrido, sustenta que a dívida prescreveu, dado que a liquidação (IRC de 1997) ocorreu, pelo menos, até 30/11/1998, e nunca em 2001 (neste ano apenas terá ocorrido a notificação da liquidação - em 26/7/2001).

E a interrupção da prescrição, ocorrida com a citação do devedor principal, não produz efeitos em relação ao devedor subsidiário, dado que foi citado para a execução muito mais de cinco anos após a liquidação. Ainda que esta tivesse ocorrido em 26/7/2001, então, atendendo ao disposto nos arts. 82º e 112º do CIRC (disposições que regulam a data da liquidação da obrigação tributária em análise), estes normativos, conjugados com os nºs. 1 e 3 do art. 48º da LGT, levam à prescrição da obrigação tributária em relação ao responsável subsidiário, uma vez que desde 1/1/1998 até 14/11/2006 decorreram mais de 8 anos.

3.4. Face ao teor das Conclusões da recorrente e do recorrido, bem como do Parecer do MP, a questão a decidir é, portanto, a de saber se a dívida exequenda está prescrita.

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. Em 1/1/1999 entrou em vigor a LGT, cujos arts. 48º e 49º, na sua redacção inicial, dispunham:

#### Artigo 48º

##### «Prescrição

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

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

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

#### Artigo 49º

##### «Interrupção e suspensão da prescrição

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

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

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

4.3. A Lei nº 100/99, de 26/6, alterou os nºs. 1 e 3 deste art. 49º da LGT, os quais ficaram a ter a seguinte redacção:

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

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

4.4. Posteriormente, a Lei nº 55-B/2004, de 30/12, alterou o nº 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 nº 53º-A/2006, de 29/12, veio alterar o citado art. 49º da LGT:

– tendo sido revogado o seu nº 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 nº 53-A/2006, de 29/12);

– tendo sido alterada a redacção do seu nº 3;

– e tendo sido aditado o actual nº 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, ao que dela resulta, que é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos constante do nº 1 do art. 48º da LGT e não o de 10 anos constante do art. 34º do CPT, mas, ainda assim, faz relevar a causa suspensiva decorrente do facto de a execução ter estado parada por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo.

E fá-lo nos termos seguintes: «Atento o tributo em causa, o ano a que respeita e a paragem superior a um ano, supra referida, o prazo de oito anos já se atingiu em Setembro de 2010».

Ora, no caso, importa considerar o seguinte:

Por um lado, as regras do art. 297º do CCivil aplicam-se directamente às leis que alteram prazos (embora já não se apliquem às leis que alteram causas de suspensão ou interrupção - estas não são leis que alterem prazos e para elas vale a regra de aplicação no tempo constante do nº 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. <sup>(1)</sup>)

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 nº 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. <sup>(2)</sup>

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. nº 629/09).

No caso dos autos, estando em causa dívidas de IRC reportadas ao ano 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 do respectivo facto tributário.

Assim, à luz do regime previsto no CPT, 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 — a execução veio a ser instaurada apenas em 19/11/2001) 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 consumir (cfr. nº 1 do art. 48º da LGT).

5.2. Assente que é, no caso, aplicável o prazo de 8 anos previsto no nº 1 do art. 48º da LGT, vejamos, então, se esse prazo de prescrição já ocorreu.

Vem provado que:

— No dia 19/11/2001, foi instaurado o processo de execução fiscal nº 2550200101003968, para cobrança de dívida de IRC relativo ao exercício de 1997.

— A executada originariamente devedora foi citada para a execução em 11/12/2001.

— A execução parou, por razões não imputáveis ao oponente, entre 28/7/2004 e 9/6/2006.

— O oponente (recorrido) foi citado para a execução em 14/11/2006.

— A oposição foi deduzida em 11/12/2006.

5.3. O processo de execução foi, portanto, instaurado já na vigência da LGT.

Instauração esta que, à face da LGT, não constituía facto interruptivo da prescrição, pois, contrariamente ao que sucedia no âmbito da vigência do art. 34º do CPT, no domínio da LGT a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição (na redacção original do nº 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).

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

Ora, no caso, ocorreu em 11/12/2001 a citação da executada originária.

Com o conseqüente efeito interruptivo do prazo de prescrição. Efeito interruptivo esse que, em princípio, (ou seja, salvo o disposto no nº 3 do art. 48º da LGT — questão que mais adiante se apreciará) releva quer relativamente à executada originária, quer relativamente ao responsável subsidiário, pois que, de acordo com o disposto no nº 2 do mesmo art. 48º da LGT, as causas de suspensão ou interrupção da prescrição produzem efeitos quer em relação ao devedor principal quer aos responsáveis solidários e subsidiários (cfr. o ac. do STA, de 20/5/2009, proc. nº 206/09); ou seja, como salienta o Cons. Lopes de Sousa, (3) a suspensão e a interrupção da prescrição em relação ao devedor originário produzem efeitos em relação aos devedores solidários e subsidiários e a suspensão ou interrupção da prescrição em relação a qualquer destes produzem efeitos em relação ao devedor originário e aos restantes devedores solidários ou subsidiários, sendo que esta «*produção de efeitos pelas causas de suspensão e prescrição em relação a todos os devedores será “um corolário do princípio da unicidade da relação jurídica tributária em relação aos diferentes obrigados pelo seu cumprimento, tal como é entendida no art. 18º da LGT”*».

É certo que embora anteriormente àquela data (11/12/2001 — citação da executada originária) não conste ter ocorrido qualquer outra causa de interrupção (ou de suspensão), ficou provado que a execução parou, por razão não imputável ao contribuinte, entre 28/7/2004 e 9/6/2006.

Assim, o prazo de prescrição voltou a correr a partir de 28/7/2005, sendo que é aqui aplicável a ressalva constante do disposto no art. 91º da Lei nº 53-A/2006, de 29/12 (diploma que também revogou o nº 2 deste art. 49º da LGT) ao estabelecer que a revogação daquele nº 2 do art. 49º da LGT 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.

Ou seja, no caso vertente, tendo à data da entrada em vigor da Lei 53-A/2006 (em 1/1/2007) decorrido já o prazo de paragem superior a um ano, é irrelevante a dita revogação. Daí que, como se disse, o prazo de prescrição tenha voltado a correr a partir de 28/7/2005, com a conseqüente degene-

ração do efeito interruptivo em efeito suspensivo, nos termos do citado nº 2 do art. 49º da LGT, então ainda em vigor.

Porém, posteriormente, o prazo de prescrição voltou a ser interrompido, em 14/11/2006, data em que o oponente (ora recorrido) foi citado, após reversão, para a execução.

Com efeito, dado que este novo acto de citação se substancia numa nova causa de interrupção da prescrição ocorrida antes da alteração que a Lei nº 53-A/2006, de 29/12, introduziu no nº 3 do art. 49º da LGT, produz os efeitos que a lei vigente no momento em que ela ocorreu associava à sua ocorrência (elimina o período de tempo anterior à sua ocorrência e obsta ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver — de novo — parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte).

Em suma, mesmo relevando a transmutação da anterior causa interruptiva (decorrente da citação, em 11/12/2001, da executada originária) em causa suspensiva (por virtude da paragem do processo de execução por mais de um ano, decorreram, até à data em que o prazo foi novamente interrompido com a citação do responsável subsidiário (14/11/2006), 2 anos, 11 meses e 11 dias, até 11/12/2001, e mais 1 ano, 3 meses e 16 dias, desde a data em que reiniciou o prazo (em 28/7/2005) até à data em que o oponente/recorrido foi citado para a execução (14/11/2006): ou seja teria decorrido o total de 4 anos, 2 meses e 27 dias, relevantes para a prescrição.

E face a esta nova causa interruptiva ocorrida em 14/11/2006, fica claro que a prescrição ainda não ocorreu.

Como não teria igualmente ocorrida mesmo que se desconsiderasse a citação da devedora originária: mesmo nesse caso, desde 1/1/99 (entrada em vigor da LGT) até 14/11/2006, decorreram 7 anos, 10 meses e 14 dias, e não os 8 anos previstos na mesma LGT para a prescrição.

5.4. Questão diferente é, no entanto, a que se prende com o disposto no nº 3 do art. 48º da LGT e que, como supra se disse, também importa aqui apreciar.

Na verdade, segundo este normativo, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Ora, atentando nos autos, constata-se que a liquidação de que emerge a presente dívida exequenda foi feita no ano de 2001 e tem o nº 8310009889, tendo, aliás, o respectivo prazo de pagamento voluntário terminado em 10/9/2001 (cfr. a certidão executiva, a fls. 26 dos autos).

E embora se trate de factualidade não constante especificamente do Probatório da sentença, a mesmo decorre claramente da dita certidão executiva, cuja autenticidade e teor nenhuma das partes põe em causa, sendo que, a alegação do recorrido, constante das Conclusões 4ª a 8ª das respectivas contra-alegações, no sentido de que a liquidação do IRC (de 1997) terá ocorrido, ou na data das declarações de rendimento, ou, na falta delas, até 30/11/1998, de acordo com o disposto nos arts. 82º e 112º do CIRC, se reconduz a uma alegação genérica que não tem em conta a possibilidade de a AT efectuar liquidações adicionais nos casos previstos na lei.

E tratando-se, contudo, de matéria que só pode provar-se por documento, pode o STA apreciá-la, por aplicação do disposto no nº 3, in fine, do art. 722º do CPC.

E, assim sendo, e voltando à questão ora em apreço, logo se vê que a citação (em 11/4/2006) do oponente/recorrido, na qualidade de responsável subsidiário pela dívida exequenda, ocorreu no 5º ano posterior ao ano da liquidação, pelo que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal produz efeitos quanto a ele (responsável subsidiário), nos termos do mencionado nº 3 do art. 48º da LGT.

Acresce que, de todo o modo, sempre seria de considerar, recorrendo mais uma vez ao ensinamento do Cons. Jorge de Sousa, <sup>(4)</sup> que mesmo «no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5º ano, se ele for citado até ao fim do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do nº 2 do art. 48º). O efeito daquele nº 3 do art. 48º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário.»

Ou seja, ainda que se considerasse (e não se considera) como ano da liquidação o ano de 1998 e aferindo a prescrição também em função da causa interruptiva que é a citação do recorrido (em 14/11/2006), nem mesmo assim a dívida estaria prescrita até essa data (nem considerando o prazo de 10 anos previsto no CPT, nem considerando o prazo de 8 anos previsto na LGT).

Em suma, neste contexto, é de concluir que a dívida exequenda não se encontra prescrita e que a sentença recorrida, que assim não entendeu, enferma do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa e carece de ser revogada.

6. E face a tal revogação e à não especificação da factualidade pertinente para 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, nº 1, bem como no art. 726º, todos do CPC), das restantes questões suscitadas na oposição (nomeadamente a alegada ilegitimidade para a execução, por o oponente não



ter exercido a gerência efectiva da executada originária) cuja apreciação foi tida como prejudicada face à decisão de prescrição da dívida exequenda, impõe-se ordenar a baixa dos autos à instância (cfr. arts. 729º e 730º do CPC) para que, apurada e especificada a factualidade alegada relevante e se a tanto nada mais obstar, sejam apreciadas e decididas tais questões.

#### DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando não prescrita a dívida exequenda, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para que, apurada e especificada a factualidade alegada relevante e se a tanto nada mais obstar, sejam apreciadas e decididas as demais questões suscitadas na oposição.

Custas pelo recorrido, que contra-alegou no recurso, com taxa de justiça que se fixa em 2 UC e procuradoria em 1/6.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

(<sup>1</sup>) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, pp. 92 e 103.

(<sup>2</sup>) Cfr. autor e local citado, pp. 94 a 96.

(<sup>3</sup>) Loc. cit. pp. 115 e 116.

(<sup>4</sup>) Loc. cit. p. 119.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Nulidade da sentença. Excesso de pronúncia*

### Sumário:

*I — Padece de nulidade, por excesso de pronúncia, a sentença que decide extinguir a execução fiscal com base na ilegalidade do despacho de reversão e no ilegal prosseguimento do processo executivo contra o responsável subsidiário, quando essa questão não fazia parte do elenco de problemas colocados ao Tribunal no quadro do litígio — dirigido exclusivamente à apreciação da legalidade do acto de penhora — e não era de conhecimento oficioso.*

Processo n.º: 132/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel António Moreira Lima.

Relatora: Exm.<sup>a</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

### Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A FAZENDA PÚBLICA recorre da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel proferiu na reclamação que MANUEL ANTÓNIO MOREIRA LIMA apresentou, ao abrigo do disposto nos artigos 276.º e seguintes do CPPT, contra o acto de penhora determinado pelo Órgão da Execução no processo de execução fiscal n.º 3565-2005-01050214 que contra si reverteu, reclamação que se fundamenta na ilegalidade desse acto de penhora por ter sido determinada na pendência de outra reclamação judicial que o executado deduziu contra o indeferimento de pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações com dispensa de prestação de garantia e conseqüente suspensão do processo de execução fiscal nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A decisão recorrida, objecto do presente recurso jurisdicional, julgou procedente a reclamação com base na “*nulidade*” do despacho de reversão da execução fiscal contra o executado/reclamante.

As alegações de recurso encontram-se rematadas com as seguintes conclusões:

A. Não se conforma a Fazenda Pública com a douda sentença recorrida, porquanto considera que ocorre nulidade da sentença por excesso de pronúncia, em virtude de a M. Juiz ter conhecido de questão que não é de conhecimento oficioso ou que tenha sido suscitada pelas partes.

B. Como referido no ponto 1 do Relatório da sentença sob recurso, a presente oposição tem como único fundamento pretender “reagir do despacho que determinou que se procedesse à penhora” do revertido aqui reclamante.

C. O Tribunal “a quo”, quedou-se pela apreciação da ilegalidade da reversão contra o aqui reclamante por violação do disposto no artigo 180.º do CPPT.

D. Com a ressalva do devido respeito, que é muito, não pode a FP conformar-se com o assim doutamente decidido, nem com as premissas em que se baseou a douta sentença recorrida, por considerar ter havido uma errónea apreciação do direito aplicável.

E. Não obstante não constituir fundamento da presente reclamação, a M. Juiz do tribunal “a quo” conheceu da ilegalidade da reversão por violação do disposto no artigo 180.º do CPPT, vício este que, sublinhamos, não foi oportunamente invocado na P.I. pelo reclamante (cf. n.º 1 do art. 108.º do CPPT).

F. Salvo o devido respeito, que é muito, entendemos que a decisão proferida extravasa os limites legais definidos, cometendo excesso de pronúncia.

G. Como vem sustentando a jurisprudência do STA “a pronúncia pelo Tribunal de questões que não pode conhecer, implica nulidade por excesso de pronúncia (art. 125.º do CPPT e 668.º n.º 1, alínea d), 2ª parte, do CPC)”; além de que “os limites aos poderes de cognição do tribunal são definidos na segunda parte do n.º 2 do art. 660.º do CPC, de que se infere que o Tribunal só pode conhecer de questões suscitadas pelas partes e questões de conhecimento oficioso” (negrito nosso).

H. Na mesma esteira vai o Acórdão proferido pelo STA no proc. n.º 01021/09, de 18-112009, ao referir, sumariamente, que “Por força da regra de proibição de conhecimento extra petição, o juiz não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, sob pena de nulidade da sentença nos termos previstos tanto no art. 668.º n.º 1 al. d) do CPC como no art. 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

I. Salvo o devido respeito e salvo melhor opinião, de entre as questões de “conhecimento oficioso”, de que são exemplo as previstas no artigo 175.º do CPPT ou no artigo 494.º do CPC, não se integra a ilegalidade da reversão, apontada pelo tribunal “a quo”.

J. No entanto, e como doutamente se escreve no Acórdão do STJ, proferido no proc. n.º 04B036, de 19-02-2004, que “Podem suscitar-se dificuldades em fixar o exacto conteúdo das questões a resolver que devem ser apreciadas pelo juiz na decisão”, existindo porém acentuado consenso no entendimento de que “não devem confundir-se questões a decidir com considerações, argumentos, motivos, razões ou juízos de valor produzidos pelas partes: a estes não tem o tribunal que dar resposta especificada ou individualizada, mas apenas aos que directamente contendam com a substância da causa de pedir e do pedido”. (sublinhado nosso)

Destarte,

K. Ocorre nulidade da sentença por excesso de pronúncia, na parte em que a Mª Juiz conheceu da existência de ilegalidade da reversão por violação do disposto nos n.ºs 1, 4 e 5 do artigo 180.º do CPPT, nos termos do consignado no n.º 2 in fine do artigo 125.º do CPPT, na alínea d) do n.º 1 do art. 668.º e n.º2 do artigo 660.º, ambos do CPC.

L. Consubstanciando ERRO DE JULGAMENTO EM MATÉRIA DE DIREITO.

M. Pelo que a douta sentença recorrida não se deverá manter no ordenamento jurídico.

Por outro lado

N. A Fazenda Pública também não se conforma com a douta sentença sob recurso, que declarou a nulidade do despacho de reversão, por não se ter provado que os responsáveis subsidiários tivessem adquirido bens depois da declaração de insolvência da primitiva executada, e extinguiu a execução em relação ao reclamante.

O. Todas as dívidas e todos os processos executivos relativos a essas dívidas exequendas foram instaurados em data anterior à declaração de insolvência da primitiva executada, e no período de gerência de facto dos oponentes.

P. A insolvência foi decretada em 05/09/2008, e encerrada em 09/02/2010.

Q. O processo de insolvência foi encerrado nos termos do art. 230.º do CIRE, por insuficiência da massa falida, com os efeitos do art. 233.º do mesmo Código, não tido sido efectuados quaisquer pagamentos aos credores.

R. A insolvência do reclamante, não foi requerida nem decretada.

S. Após o encerramento do processo de insolvência sem que os processos executivos que estiveram suspensos, tenham obtido qualquer pagamento, devem prosseguir no Serviço de Finanças competente, nos termos do art. 180.º do CPPT.

T. Nos termos dos arts. 153.º e 159.º do CPPT e art. 23.º e 24.º da LGT, o reclamante é responsável subsidiário pelas dívidas da executada, uma vez que esta não tem bens suficientes para solver a dívida, e aqueles exerceram de facto a gerência no período a que respeitam as dívidas.

U. Só após a reversão efectuada na execução fiscal o reclamante é executado e responsável pela dívida, só então podendo o órgão da execução fiscal diligenciar na cobrança desta, com a investigação de bens penhoráveis, caso não seja paga nos termos do art. 23.º n.º 5 da LGT.

V. Nesta conformidade, tendo a douta sentença feito errada interpretação e aplicação das normas vigentes aos factos, concretos em causa nos presentes autos, nomeadamente as disposições do art. 159.º

do CPPT, e 23.º e 24.º da LGT, deverá a mesma ser anulada e proferido acórdão que considere o despacho que ordenou a penhora válido e ordene o prosseguimento dos autos de execução contra o aqui reclamante.

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.3.** O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de que não ocorria a invocada nulidade da sentença por excesso de pronúncia, na medida em que «a *sustação do PEF nos termos do estatuído no artigo 180.º/1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário é oficiosa, pelo que o seu prosseguimento indevido após a declaração da insolvência constitui violação de lei, de conhecimento oficioso, independentemente de arguição dos interessados*», mas que a sentença incorreu em erro de julgamento, devendo ser revogada e substituída por decisão de procedência da reclamação, com a seguinte argumentação:

*«...como resulta do probatório a devedora originária foi declarada insolvente em 2 de Setembro de 2008.*

*Em 9 de Fevereiro de 2010 foi encerrado o processo de insolvência, nos termos do disposto no artigo 233.º do CIRE e com as consequências do disposto no artigo 233.º do mesmo Código.*

*Portanto, à data da reversão, inexistia obstáculo legal, nos termos do disposto no artigo 180.º do CPPT, a que o PEF prosseguisse contra o reclamante/devedor subsidiário por dívidas anteriores à declaração de falência da devedora originária.*

*Logo, a sentença recorrida merece censura.*

*Nos termos do disposto nos artigos 715.º/2 726.º e 729.º do CPC afigura-se dever conhecer-se da questão de fundo suscitada pelo recorrido no seu requerimento inicial de reclamação.*

*E quanto a esta questão parece-nos que o recorrido tem inteira razão.*

*Efectivamente, em 10 de Dezembro de 2010, o recorrido fez juntar ao PEF reclamação judicial contra o acto de indeferimento do pedido de pagamento em prestações com isenção de prestação de garantia, invocando prejuízo irreparável e consequente efeito suspensivo.*

*A partir dessa data, a AT deve suspender os actos de cobrança da dívida, limitando-se a decidir se revoga ou não o acto reclamado, nos termos do estatuído no artigo 277.º/2/3 do CPPT e a praticar os actos necessários ao envio do PEF ao Tribunal Tributário.*

*Portanto, a penhora efectuada em 15 de Dezembro de 2010 é ineficaz e ilegal, uma vez que a dedução da citada reclamação tem efeito suspensivo.2*

*Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida, e, em substituição do Tribunal recorrido, julgar procedente a reclamação e anular-se o acto de penhora do imóvel.»*

**1.4.** Com dispensa dos vistos dos Exm<sup>os</sup> Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

**2. Na sentença recorrida constam como provados os seguintes factos:**

1. Em 13.10.2010, foi efectuada a citação pessoal do ora Reclamante, na qualidade de revertido no âmbito do processo de execução fiscal n.º3565 2005 01050214 e Aps, instaurado pelo Serviço de Finanças de Valongo-2, na qualidade de responsável subsidiário (gerente) pela dívida de 11.887,72 Euros, referente a IRC dos anos 2004 e 2005 e IRS retido na fonte relativo aos períodos 2006-12 e 2007-10, originalmente liquidada relativamente à sociedade Limpezas - Limpezas Indústrias e Domésticas, Ld<sup>a</sup>, NIF 506 921 565;

2. A executada originária foi declarada insolvente por sentença proferida em 2 de Setembro de 2008 no Proc.511/08.OTYVNG do 3º Juízo do Tribunal do Comércio, transitada em julgado em 23 de Outubro de 2008;

3. O processo de insolvência foi encerrado em 9 de Fevereiro de 2010;

4. Os processos de execução fiscal não foram avocados nem remetidos para apensação ao processo de insolvência;

5. Não foram apreendidos quaisquer bens do Reclamante nem da devedora originária posteriormente à declaração de insolvência;

6. Na mesma data foi também (o ora Reclamante) citado pessoalmente como responsável subsidiário pela dívida da mesma empresa relativa aos processos executivos n.ºs 3565200501041673 e Aps., 3565200801015478 e Aps., e 3565200801059564;

7. A dívida exequenda revertida totaliza o montante de 27.607,77 euros;

8. Em 12.11.2010 deu entrada no Serviço de Finanças de Valongo2, um requerimento apresentado pelo ora Reclamante a solicitar o pagamento em prestações da referida dívida, tendo igual requerimento sido também apresentado relativamente aos processos executivos enumerados no ponto 2.º;

9. No pedido apresentado (constante de fls. 56 a 68 dos autos) foi requerida a autorização do pagamento da quantia de 27.607,77 euros, no prazo de 6 anos, sob a forma de uma prestação mensal única de 383,44 euros ou alternativamente, em 60 prestações de 460,13 euros, igualmente a repartir por todos os processos executivos;

10. Por despacho proferido pelo Chefe de Finanças de Valongo 2 em 26.11.2010, foi o requerido indeferido por falta de enquadramento legal - cfr. doc. de fls.106 verso;

11. Alega no seu pedido, não ter condições, face à sua actual situação financeira e patrimonial, para efectuar o pagamento da dívida em 36 prestações;

12. O despacho foi notificado ao ora Reclamante através do ofício n.º 10334 de 26.11.2010, remetido sob registo postal com aviso de recepção, constando o mesmo assinado em 30.11.2010 - cfr. doc. de fls.108 dos autos;

13. Em 15.12.2010, foi recebida no referido Serviço de Finanças via fax, relativamente ao despacho proferido em 26.11.2010, uma petição de reclamação nos termos do art. 276º e seguintes do CPPT - cfr. doc. de fls. 118 a 199 dos autos;

14. A mesma petição deu entrada via fax em 10.12.2010 - cfr. doc. de fls.145 dos autos;

15. Em 15.11.2010, foi registado no Sistema Informático de Penhoras Automáticas (SIPA), em nome do Reclamante, um pedido de penhora de Imóveis sob o n.º 356520100000045334, englobando os 4 processos objecto do pedido de pagamento em prestações - cfr. print informático de fls. 209 dos autos;

16. Pedido que foi confirmado em 24.11.2010 e recebido pela Conservatória do Registo Predial em 15.12.2010, que confirmou como definitiva a penhora do imóvel correspondente ao artigo n.º9551 - AK em 17.12.2010;

17. Em 15.11.2010 foi efectuado no SIPA um pedido de penhora de vencimentos e salários, registado sob o n.º356520100000045342 e confirmado na mesma data, tornando-se a penhora definitiva em 27.12.2010 com resposta positiva da entidade do Reclamante, Lusobox, Lda, NIF 508599660, constando em resultado da mesma 2 depósitos de 184,33 euros, efectuados respectivamente em 30.03.2011 e 14.04.2011 - print informático de fls. 210 dos autos;

18. A penhora foi registada a favor da Fazenda Pública pela apresentação datada de 15 de Dezembro de 2010;

19. O Reclamante foi notificado da realização da penhora do imóvel em 29.12.2010, conforme aviso de recepção constante a fls.211 dos autos;

20. Em 10.01.2011, foi recebida nesta SF via fax, uma segunda petição de Reclamação nos termos do artigo 276º e seguintes do CPPT, que se mostra tempestiva, onde é posta em causa a penhora efectuada em 1712-2010, ao imóvel corresponde ao artigo n.º 9551 - AK - doc. de fls. 212 a 229.

3. As questões que cumpre apreciar no presente recurso jurisdicional são as de saber se a sentença recorrida padece da nulidade prevista no artigo 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e de idêntico preceito do Código Processo Civil [artigo 668.º, n.º 1, alínea b], por ter conhecido de questão que as partes não haviam colocado nem era passível de conhecimento officioso; e, no caso negativo, se incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao considerar que o acto de reversão da execução contra o reclamante é ilegal (“*nulo*”, na expressão da Mmª Juíza) por não estar provado que ele tenha adquirido bens depois da declaração de insolvência da sociedade devedora originária, com o que se teria violado a norma contida no artigo 180.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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 n.º 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 dessas questões, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras, determinando a violação dessa obrigação a nulidade da sentença por omissão ou por excesso de pronúncia.

Assim, incumbe ao julgador a obrigação de apreciar e resolver todas as *questões* submetidas à sua apreciação, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio (tendo em conta o *pedido*, a *causa de pedir* e as eventuais *excepções* invocadas), ficando apenas exceptuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras. E *questões*, para este efeito (contencioso tributário), é tudo aquilo que é susceptível de caracterizar um vício, uma ilegalidade do acto tributário impugnado.

Em suma, esta nulidade colhe o seu fundamento no princípio dispositivo e corresponde à sanção pela inobservância da regra acolhida no n.º 2 do artigo 660.º do CPC.

No caso vertente, verifica-se que o acto impugnado é constituído pelo acto de penhora de bens do executado – devedor subsidiário contra quem reverteu a execução. O executado atacou a validade desse acto, pedindo a sua anulação, com fundamento na sua ilegalidade por a penhora ter sido determinada e realizada na pendência de uma reclamação judicial deduzida contra o indeferimento de pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações.

A decisão recorrida, depois de descrever, de modo exacto e preciso, o acto reclamado, e de identificar correctamente as questões colocadas, passou, à análise da norma contida no artigo 180.º do CPPT, que dispõe sobre os efeitos do processo de recuperação de empresa e de falência na

execução fiscal, concluindo que «*depois de findo o processo de falência podem ainda ser instauradas novas execuções ou prosseguirem as instauradas anteriormente contra o falido e o responsável subsidiário nos termos previstos no art. 180.º, n.º 5 do CPPT*», mas «*a lei exige que o falido, a empresa ou o responsável subsidiário venham a adquirir bens*» e isso «*pressupõe que já tenha sido proferido o despacho de reversão*»; e tendo, neste caso, a execução revertido contra o reclamante já depois da declaração de insolvência da devedora originária, sem que se provasse que este tivesse adquirido bens depois disso, teria ocorrido «*uma clara violação do disposto nos números 1.º, 4.º e 5.º do art. 180.º, do CPPT, o que ocasiona a respectiva nulidade e, por via disso, acarreta a ilegalidade da reversão contra o ora Reclamante. Ora, da ilegalidade consubstanciada no prosseguimento da execução decorre a nulidade dos actos processuais executados posteriormente. Assim, é nulo o despacho de reversão*».

E foi este o único fundamento determinante da decisão de procedência da reclamação.

Ou seja, e ao contrário do que foi pressuposto pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público no parecer acima citado, a questão apreciada e que motivou a procedência da reclamação não foi a falta de sustação do processo de execução fiscal nos termos do estatuído no artigo 180.º, n.º 1, do CPPT e o prosseguimento indevido do processo de execução na pendência do processo de insolvência (essa, sim, de conhecimento oficioso), até porque esse processo de insolvência já findara e fora encerrado (em 9/02/2010) quando se determinou o prosseguimento da execução fiscal contra o responsável subsidiário, ora reclamante, através do despacho de reversão da execução contra si (em 13/10/2010).

Ora, como se sabe, a reclamação prevista no artigo 103.º, n.º 2 da LGT e no artigo 276.º do CPPT destina-se a controlar a legalidade dos actos praticados pelo órgão da administração tributária no processo de execução fiscal, constituindo um misto de recurso contencioso (por se tratar do controlo de um acto de um órgão administrativo por parte do tribunal) e de recurso jurisdicional (na medida em que o acto controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo judicial), visando, necessariamente, a apreciação da legalidade do concreto acto sindicado tal como ele ocorreu, com vista à declaração da sua invalidade ou anulação.

E porque, como também decorre do princípio dispositivo das partes, o objecto da reclamação é definido e delimitado pelo reclamante na respectiva petição inicial, no presente caso havia que atender, exclusivamente, ao teor e fundamentação do acto impugnado para aferir da sua validade e decretar [ou não] a sua anulação, estando vedado o conhecimento de questões que não foram colocadas ao órgão da execução fiscal e que, por isso, não fazem parte da motivação do acto impugnado, bem como de todos aquelas que não são de conhecimento oficioso pelo tribunal - como é o caso da eventual ilegalidade de outros actos praticados na execução, designadamente do acto de reversão do processo executivo contra o Reclamante, ora Recorrido.

Com efeito, quer se considere essa eventual ilegalidade do despacho de reversão como um vício de violação de lei do *acto tributário* de reversão, determinante da sua anulação [artigo 135.º do CPA], quer se considere o acto de prosseguimento da execução contra o Reclamante como prática de *acto processual* que a lei não admite [artigo 201.º do CPC], o certo é que ambas as situações estão dependentes de arguição pela parte interessada num certo e determinado prazo, exorbitando dos poderes de conhecimento oficioso do Tribunal, pois que não existe razão justificativa para submeter o seu conhecimento a um regime diferente do geral.

Dado que o responsável subsidiário nunca invocou a ilegalidade do acto de reversão ou do seu chamamento ao processo executivo para pagamento das dívidas exequendas, nem essa questão faz parte do elenco de problemas que colocou ao Tribunal no quadro deste litígio - dirigido exclusivamente à apreciação da legalidade do acto de penhora por ainda não estar definitivamente decidido o pedido que formulou de pagamento da dívida exequenda em prestações - e dado que essa eventual ilegalidade não é de conhecimento oficioso, é inquestionável que ocorreu violação do princípio dispositivo e da regra acolhida no n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil.

Em conclusão, tendo conhecido oficiosamente da legalidade do acto de reversão e decidido extinguir a execução fiscal que corre termos contra o Reclamante, sem que deste fosse pretensão, o Tribunal “a quo” excedeu os seus poderes, incorrendo a sentença na nulidade prevista nos artigos 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC.

Termos em que se impõe anular a decisão recorrida, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento do erro de julgamento imputado à decisão.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos Tribunal “a quo” para conhecimento das questões suscitadas na reclamação.

Sem custas.

lisboa, 7 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

**Acórdão de 7 de Março de 2012.****Assunto:**

*Recurso judicial do artigo 146.º-B do CPPT. Constituição de advogado. Comprovativo do pagamento da taxa de justiça. Artigo 14.º, n.º 2, do RCP.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, que assume a natureza de norma especial em relação à norma geral do n.º 1 do artigo 6.º do mesmo código, não é obrigatório que a petição inicial de recurso judicial da decisão administrativa que determine o acesso directo à informação bancária do contribuinte seja subscrita por advogado.*
- II — Nas situações em que se admite a apresentação da petição inicial subscrita pelo próprio contribuinte, a falta de apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial conjuntamente com a petição inicial não determina a recusa do recebimento desta, pois o pagamento só é devido após a notificação de onde conste o prazo de 10 dias para efectuar o pagamento e as cominações a que a parte fica sujeita caso não o efectue (artigo 14.º, n.º 2, do RCP).*

Processo n.º: 175/12-30.

Recorrente: Alfredo Jorge Carvalho Veloso.

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

**1. RELATÓRIO**

1.1 Alfredo Jorge Carvalho Veloso (adiante Contribuinte ou Recorrente) recorreu judicialmente, ao abrigo do disposto no art. 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou a derrogação do sigilo bancário relativamente às suas contas e aos anos de 2005 a 2008, pedindo que aquela decisão seja anulada.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga indeferiu liminarmente o recurso «por falta de pagamento da taxa de justiça e bem assim por falta de constituição de mandatário atento o valor da causa» (1).

Se bem interpretamos o despacho, nele se considerou que era obrigatória a constituição de advogado e que no caso não é de ponderar a possibilidade de sanação dessa falta porque se verifica um outro motivo de recusa da petição, qual seja a falta de apresentação conjuntamente com aquele articulado do comprovativo do pagamento da taxa de justiça.

1.3 O Contribuinte não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. A douta decisão sob recurso rejeitou liminarmente o recurso apresentado para reagir contra a decisão proferida pelo Director Geral dos Impostos que determinou o acesso à informação bancária do recorrente, por considerar que, face ao valor atribuído na petição inicial era obrigatória a constituição de mandatário bem como a apresentação do documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça.

2. Salvo o devido respeito, tal decisão não atendeu ao disposto no art.º 146.º-B, n.º 3, do CPPT, nos termos do qual a petição inicial apresentada não tinha que ser subscrita por advogado, independentemente do valor da causa.

3. Em função do que, tendo sido apresentada directamente pela parte, aplicar-se-ia, quanto ao pagamento da taxa de justiça, o art.º 14.º, n.º 2 do RCP, o qual só seria devido após notificação para o efeito.

4. Verifica-se, assim, erro na aplicação do direito, determinante da revogação da decisão proferida.

Sem prescindir, e por mera cautela de patrocínio.

5. Mesmo que se admita, o que não se concede, que era obrigatória a constituição de mandatário e, por consequência, necessário comprovar o pagamento da taxa de justiça no momento da apresentação da petição inicial,

6. então, face às disposições conjugadas do art.º 88.º, n.º 2, do CPTA, e art.ºs 33.º, 40.º e 508.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicáveis ao processo tributário por força do disposto no art.º 2.º, alíneas c) e e), do CPPT, deveria ter-se determinado, por mera economia processual, em face da omissão

indevida de recusa pela secretaria, o aperfeiçoamento da petição inicial com a necessária constituição de mandatário e apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça,

7. ou, se ainda assim se não entendesse, e face ao disposto no art.º 476.º, do CPC, na interpretação que lhe foi dada pelo acórdão do STA de 12/12/2006, proferido no recurso n.º 0781/06, e atentos os princípios constitucionais de acesso ao direito e da proporcionalidade, deveria proferir-se decisão que permitisse ao recorrente, no prazo de 10 dias, apresentar o comprovativo do pagamento da taxa de justiça,

8. uma vez que aqueles princípios exigem que não se recuse a apreciação de pretensões temporariamente deduzidas por meras irregularidades formais que sejam susceptíveis de sanação, sem dar oportunidade às partes de providenciarem por essa sanação.

9. Tudo considerado a douta decisão *a quo* violou as normas dos artigos 146.º-B, n.º 3, do CPPT, 14.º, n.º 2, do RCP, 88.º, n.º 2, do CPTA e 33.º, 40.º e 476.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis ao processo tributário, por força do disposto no art.º 2.º, alíneas c) e e), do CPPT.

Nestes termos,

deve conceder-se provimento ao presente recurso,

revolvendo-se a douta decisão recorrida,

substituindo-a por outra que determine a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a fim de prosseguir os seus ulteriores termos [...].»

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso e revogada a decisão impugnada, com a seguinte fundamentação:

«1. O recurso interposto pelo contribuinte da decisão da administração tributária que determina o acesso directo a informação bancária que lhe diga respeito não tem que ser subscrito por advogado, independentemente do valor da causa (art. 146º-B nº 3 CPPT); esta norma especial prevalece sobre a norma geral que determina a obrigatoriedade de constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o dúplo da alçada do tribunal tributário de 1ª instância (art. 6º CPPT).

A dispensa de mandato judicial conferido a advogado justifica-se pelo reduzido prazo de 10 dias concedido para a apresentação do recurso, pela ausência de formalidades legais da respectiva petição e pela tramitação como urgente do respectivo processo (arts. 146º-B nº 3 e 146º-D nº 1 CPPT)

2. Neste contexto a falta de junção do documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça, juntamente com a petição do recurso da decisão da administração tributária não determina a recusa do recebimento (art. 80º nº 1 al. d) CPTA/art. 2º al. d) CPPT); antes a notificação do interessado para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento da taxa de justiça devida, sob a cominação de recusa do recebimento da petição de recurso (arts. 7º nº 1, 14º nº 2 e Tabela I anexa ao RCP aprovado pelo DL nº 34/2008, 26 Fevereiro; arts. 150º-A nºs 1 e 3 e 474º al. f) CPC)».

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

1.7 As questões suscitadas pelo Recorrente são as de saber se o despacho recorrido fez correcto julgamento (i) quando considerou obrigatória a constituição de mandatário judicial no recurso judicial deduzido ao abrigo do art. 146.º-B do CPPT e (ii) quando entendeu que a falta de apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça com a apresentação da petição inicial determinava a rejeição liminar do recurso.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

O despacho recorrido não efectuou o julgamento da matéria de facto de forma destacada, o que bem se compreende atenta a natureza liminar da decisão proferida.

Em todo o caso, com relevância para a decisão a proferir, descortinamos no processo a seguinte factualidade (²), que submetemos a alíneas:

a) O Director-Geral dos Impostos proferiu decisão autorizando que os funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, acedam directamente à informação bancária de Alfredo Jorge Carvalho Veloso (cfr. cópia da decisão a fls. 16);

b) Alfredo Jorge Carvalho Veloso fez dar entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga petição inicial subscrita pelo próprio, dizendo que vinha, ao abrigo do disposto no art. 146.º-B do CPPT, deduzir recurso judicial daquela decisão, cuja anulação pediu (cfr. a petição inicial de fls. 3 a 14);

c) Na parte final desse articulado, pediu que lhe fosse liquidada a taxa de justiça, «nos termos do n.º 2 do art.º 14.º do RCP» (cfr. fls. 13);

d) Ainda na parte final do mesmo articulado, indicou como valor da causa trinta mil euros e um centimo (cfr. fls. 13);

e) Em sede liminar, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga decidiu «rejeitar liminarmente o presente recurso judicial por falta de pagamento da taxa de justiça e bem assim por falta de constituição de mandatário atento o valor da causa» (cfr. o despacho de fls. 62 a 65).

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O Contribuinte veio recorrer judicialmente ao abrigo do disposto no art. 146.º-B do CPPT da decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da AT à sua informação bancária. Fê-lo mediante a apresentação no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga de petição inicial por ele mesmo subscrita, ou seja, sem que tenha constituído advogado.

O Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente a petição inicial considerando que não havia sequer que notificar previamente o Recorrente para sanar a falta decorrente da falta de advogado, cuja constituição considerou obrigatória em face do disposto no art. 6.º do CPPT, uma vez que o Recorrente também não comprovava o pagamento da taxa de justiça.

Contra essa decisão insurgiu-se o Recorrente, sustentado, em síntese, que nem a petição inicial tinha que ser subscrita por advogado, atento o disposto no n.º 3 do art. 146.º-B do CPPT, nem tinha que comprovar o pagamento da taxa de justiça antes de ser notificado para efectuar esse pagamento, como o impunha o n.º 2 do art. 14.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Janeiro.

Daí termos enunciado as questões a apreciar e decidir nos termos referidos em 1.7: saber se o despacho recorrido fez correcto julgamento quando considerou obrigatória a constituição de mandatário judicial no recurso judicial deduzido ao abrigo do art. 146.º-B do CPPT e quando entendeu que a falta de apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça com a apresentação da petição inicial determinava a rejeição liminar do recurso.

### 2.2.2 DA CONSTITUIÇÃO DE ADVOGADO E DA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DA TAXA DE JUSTIÇA INICIAL

Desde logo, o despacho recorrido não fez a melhor interpretação e aplicação da lei no que respeita à obrigatoriedade da constituição de advogado.

É inequívoca a obrigatoriedade de constituição de advogado em face do valor do processo – € 30.000,01 – e atento o disposto no art. 6.º, n.º 1, do CPPT, que dispõe: «É 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 Administrativo».

No entanto, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 146.º-B, do CPPT – norma que se assume como especial em face da regra geral no citado n.º 1 do art. 6.º do mesmo Código –, a petição não tem de ser subscrita por advogado. JORGE LOPES DE SOUSA, embora criticando essa solução, que considera pouco razoável <sup>(3)</sup>, explica o regime legal adoptado a esse propósito nos seguintes termos:

«A petição não tem de ser subscrita por advogado, sendo, neste caso, a assinatura do interessado acompanhada da indicação, feita pelo signatário, do número, data e entidade emitente do respectivo bilhete de identidade ou documento equivalente emitido por autoridade competente de um dos países da União Europeia ou do passaporte, confrontada com o respectivo documento de identificação (n.º 2 do art. 6.º do CPPT).

Porém, esta dispensa de representação por advogado limita-se à subscrição da petição, pelo que, na restante tramitação de processo, serão aplicáveis a regra do n.º 1 do mesmo art. 6.º e o art. 32.º do CPC, que estabelecem as regras gerais sobre a obrigatoriedade de tal representação. Na verdade, se se pretendesse dispensar globalmente a constituição de advogado, não se incluiria a referência restritiva à subscrição da petição. Por outro lado, nem se compreenderia que num processo judicial em que podem estar em causa interesses imateriais de importância fundamental (designadamente o direito à reserva da intimidade da vida privada, que é um direito fundamental, indicado no art. 26.º, n.º 1, da CRP) existisse a dispensa de constituição de advogado, quando tenham de ser discutidas questões de direito. Nesta perspectiva, mesmo a própria admissibilidade de subscrição da petição pelo próprio interessado é uma solução pouco razoável» <sup>(4)</sup>.

Podemos, pois, dar como certo que a petição inicial de recurso judicial da decisão da AT que determine o acesso directo à informação bancária do contribuinte não tem que se ser subscrita por advogado.

O que de imediato nos leva à conclusão de que a falta de comprovação do pagamento da taxa de justiça, que deve ser autoliquidada, não constitui motivo de recusa da petição inicial pela secretaria, nem de rejeição da mesma pelo juiz, pois o pagamento só é devido após notificação de onde conste o prazo de 10 dias para efectuar o pagamento e as cominações a que a parte fica sujeita caso o não efectue, tudo nos termos do disposto no art. 14.º, n.º 2, do RCP <sup>(5)</sup>. Uma vez mais, socorremo-nos dos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA:

«Com excepção das situações a que se aplica o art. 14.º, n.º 2, do RCP, com a sua petição, o recorrente deverá juntar documento comprovativo da taxa de justiça, que deve ser autoliquidada, ou documento comprovativo da concessão do apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento ou do pedido de apoio judiciário requerido, mas ainda não concedido [art. 467.º, n.º s 3 e 5, do CPC e 24.º, n.º 2, da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, na redacção dada pela Lei n.º 47/2007, de 28 de Agosto].



Nos processos a que se aplica o RCP, nos casos em que não for obrigatória a constituição de advogado (que são indicados no art. 6.º, n.º 1, do CPPT) e o acto for praticado directamente pela parte, só é devido o pagamento após notificação de onde conste o prazo de 10 dias para efectuar o pagamento e as cominações a que a parte fica sujeita caso não o efectue (art. 14.º, n.º 2, do RCP)»<sup>(6)</sup>.

Pelo que vimos de dizer, sem necessidade de mais considerandos, concluímos que nem a petição inicial tinha que ser subscrita por advogado, nem o pagamento da taxa de justiça se podia considerar em falta antes de o Contribuinte ter sido notificados nos termos e para os efeitos do n.º 2 do art. 14.º do RCP.

O despacho recorrido, que decidiu em sentido diverso, não pode manter-se.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nos termos do n.º 3 do art. 146.º-B do CPPT, que assume a natureza de norma especial em relação à norma geral do n.º 1 do art. 6.º do mesmo código, não é obrigatório que a petição inicial de recurso judicial da decisão administrativa que determine o acesso directo à informação bancária do contribuinte seja subscrita por advogado.

II - Nas situações em que se admite a apresentação da petição inicial subscrita pelo próprio contribuinte, a falta de apresentação do comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial conjuntamente com a petição inicial não determina a recusa do recebimento desta, pois o pagamento só é devido após a notificação de onde conste o prazo de 10 dias para efectuar o pagamento e as cominações a que a parte fica sujeita caso não o efectue (art. 14.º, n.º 2, do RCP).

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí prosseguirem, designadamente com a notificação prevista no art. 14.º, n.º 2, do RCP, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

<sup>(2)</sup> Note-se que, mesmo nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo funciona como tribunal de revista, se tem entendido que cabem dentro dos seus poderes de cognição os factos constantes do próprio processo judicial, apreensíveis por mera percepção. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

<sup>(3)</sup> O Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo avança como explicação para esse regime, que se nos afigura plausível, o curto prazo concedido para a interposição do recurso e a petição inicial não estar sujeita a formalidade especial.

<sup>(4)</sup> Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, volume II, anotação 2 c) ao art. 146.º-B, pág. 560. O Autor pronuncia-se ainda no mesmo sentido na anotação 14 ao art. 6.º, pág. 96.

<sup>(5)</sup> Diz o art. 14.º do RCP no seu n.º 2:

«Quando se trate de causa que não importe a constituição de mandatário e o acto seja praticado directamente pela parte, só é devido o pagamento após notificação de onde conste o prazo de 10 dias para efectuar o pagamento e as cominações a que a parte fica sujeita caso o não efectue».)

<sup>(6)</sup> Ob. cit., volume II, anotação 3 g) ao art. 146.º-B.º, pág. 564/565.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Matéria colectável. Normas de incidência. Presunções legais. Avaliação indirecta. Manifestações de fortuna. Interpretação conforme à Constituição. IRS.*

### Sumário:

I — *O art. 89-A da LGT não pode ser interpretado de forma isolada devendo chamar-se à colação, desde logo, outras normas legais que estabelecem regras informadoras de todo o sistema fiscal, designadamente o art. 73º da LGT, segundo o qual «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» e, bem assim, os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais;*

- II — Evidenciada a aquisição pelo recorrente de um imóvel com valor de aquisição superior a € 250.000,00, quando declara rendimentos líquidos que mostram uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição, em conformidade com a tabela constante do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável;
- III — Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna;
- IV — Já assim não será no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, por força do disposto no art. 73.º da LGT e, bem assim, dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais;
- V — Embora a justificação parcial da manifestação de fortuna não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável do recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que o recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, uma vez que esse montante não está nem pode estar sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação, sob pena de estarmos perante uma tributação em que estaria de todo ausente o critério da capacidade contributiva;
- VI — No caso em apreço não tendo a administração tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável do recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto que fixou ao recorrente o rendimento tributável de € 99.000,00 com recurso a avaliação indirecta.

Processo n.º: 179/12-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Weijie Huang.

Relatora: Exm.ª. Sr.ª. Cons.ª. Dr.ª. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### **I – Relatório**

1. Weijie Huang, com a identificação constante dos autos, interpôs recurso, no TAF do Porto, da decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, em sede de IRS, relativo ao ano de 2008, proferida pelo Director de Finanças do Porto, em 26/04/2011, que foi julgado procedente por sentença proferida pela Mm.ª. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal e anulando o despacho recorrido.

2. Não se conformando com tal decisão, veio o Director de Finanças do Porto interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos conjugados do disposto na alínea b) do artigo 26.º do ETAF e dos artigos 280.º a 283.º do CPPT, concluindo das suas alegações o seguinte:

*“I - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, julgou procedente o recurso à margem referenciado com as consequências aí sufragadas, e consequentemente, determinou a anulação da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, escorando a sua decisão na jurisprudência vertida no Acórdão do STA, proferido no âmbito do Proc. 0734/09, de 19.05.2010.*

*II - Todavia, somos da opinião que o douto Tribunal a quo, esteou a sua decisão na errónea interpretação do art.º 89.º-A e art.º 8.º ambos da LGT, e, concomitantemente, em clara e manifesta violação dos princípios constitucionais da separação de poderes, da legalidade fiscal, da administração da justiça e da sujeição à lei - cfr. art.º 2.º, 103.º n.º 2, 202.º e 203.º todos da CRP.*

*III - Com efeito, e de harmonia com o citado art.º 89.º-A da LGT, sempre que o contribuinte “declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão” resultante da tabela prevista no n.º 4 do art. 89.º-A, e não efectue a prova prevista no n.º 3*

daquele normativo legal, encontram-se preenchidos os requisitos legais para se proceder à avaliação indirecta da matéria colectável em sede de IRS. (Veja-se a este propósito o entendimento vertido no Parecer n.º 75/2005 do Centro de Estudos Fiscais, proferido por João Menezes Leitão).

IV — Ora, defende quer o douto tribunal a quo, quer o Acórdão do STA de 19.05.2010 proferido no Proc. 0734/09, **que na quantificação do rendimento tributável, ao valor padrão - 20% do valor de aquisição do imóvel -, deverá abater-se o valor justificado, ou seja, propugnam as referidas decisões judiciais que, quando o sujeito passivo não faça - como se lhe impõe -, a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados, o valor padrão de rendimento tributável - 20% do valor de manifestações de fortuna evidenciadas - seja diminuído até ao montante da prova justificativa que ele faça, dessas manifestações de fortuna.**

V - A sindicar-se tal entendimento, implicaria prima facie, **estar-se por hipótese a permitir, que em caso de o sujeito passivo fazer prova justificativa de 20% do valor das manifestações de fortuna evidenciadas, então não haveria lugar a rendimento tributável, entendimento esse, que se encontra manifestamente fora da voluntas legis consagrada no artº 89º-A da LGT** (sublinhado nosso).

VI - Concomitantemente, o entendimento perflhado improcede desde logo, face à redacção do art.º 89º-A da LGT, porquanto, não encontra assento ou guarida nem no espírito da lei nem na letra da norma, (como se exige no disposto no artº 9º do Código Civil) **e por esse facto, tal interpretação não goza de validade jurídica.**

VII - Não encontra assento no espírito da lei, atendendo a que as manifestações de fortuna constituem um instrumento jurídico de luta contra a fraude e evasão fiscais, que se materializa num método substitutivo, em que não sendo possível apurar os rendimentos efectivamente auferidos pelo sujeito passivo este é tributado de forma indirecta, através de um rendimento padrão, que resulta da valoração dos bens adquiridos, designados como manifestações de fortuna.

VIII - Não encontra guarida na letra da lei, ou seja, não encontra na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, **porque na letra da lei – artº. 89º-A da LGT - não se prevê nem se consagra que se subtraia ao valor de aquisição o valor justificado por quaisquer outras fontes para efeitos de cálculo do rendimento padrão.**

IX — Donde colhemos, que em observância ao elemento literal, em nenhuma situação a lei permite subtrair ao valor de aquisição o valor justificado por outras fontes para calcular o rendimento padrão.

X - Convém referir que, no art.º 89º-A da LGT, o rendimento padrão se apura determinando 20% do valor de aquisição e serve, numa primeira fase para verificar se o rendimento declarado é desproporcionado em pelo menos 50% desse valor, pelo que, a ocorrer tal apuramento, estão verificados os pressupostos legais para recurso à avaliação indirecta da matéria colectável.

XI - Retira-se com manifesta clareza que **a lei faz incidir o ónus de comprovar a totalidade da proveniência do capital dispendido, não sendo aceitável a possibilidade de comprovação parcial do valor de aquisição, por quaisquer outras fontes, a fim de ser tomado como referência para o rendimento padrão** (veja-se neste seguimento, o entendimento sindicado por Xavier de Basto in Revista Fiscalidade n.º 5 — o Princípio da Tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária).

XII - Refira-se que, nos termos da lei uma realidade é o valor de aquisição das manifestações de fortuna evidenciadas, e outra realidade é o rendimento padrão, que a lei presume e fixa em 20% apenas daquele valor de aquisição.

XIII - Note-se que, **para efeitos de combate à evasão fiscal — augúrio do artº 89º-A da LGT — a única solução é a exigência da prova de meios ou rendimento igual, no mínimo ao valor de aquisição das manifestações de fortuna evidenciadas, sendo manifestamente inaceitável que se tenha de provar, não o valor das manifestações de fortuna evidenciadas, mas o rendimento padrão, o qual já é legalmente presumido.**

XIV - Deste modo, a lei estaria precisamente a consentir a evasão fiscal que justamente pretende travar por meio do mecanismo legal em foco, porquanto, este rendimento padrão é um rendimento presumido na suposição, conforme ao senso comum (*id quod plerumque accidit*), da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por manifestações de fortuna em franca discrepância com os rendimentos declarados.

XV - Atente-se ainda que, segundo a lei, **o valor padrão não pode ser “descontado” ou baixado, pelo contrário: tal «valor padrão» poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam lixar um rendimento superior** (este propósito aderimos ao entendimento vertido no voto de vencido do Ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lino R Alves de Sousa, no âmbito do citado Acórdão Proc. n.º 0734/09 de 19.05.2005).

XVI — Realce-se ainda, em abono desta posição o entendimento sufragado pela jurisprudência desse Supremo Tribunal Administrativo, mormente o Acórdão do STA do Pleno Contencioso Tributário, no âmbito do Processo n.º 0761/08 datado de 28.01.2009, em que é Relator o Ilustre Juiz Conselheiro Pimenta do Vale, o Acórdão do STA referente ao Proc nº 390/07 datado de 06.06.2007, cujo Relator é o Juiz Conselheiro António Calhau, e ainda entre outros, os seguintes acórdãos: o Acórdão do STA,

Processo n.º 0234/08, de 16.04.2008; Acórdão TCAS, Processo 01678/07, de 20.03.2007; Acórdão TCAS, Processo 03083/09, de 21.04.2009; e Acórdão TCAS, Processo 01090/06, de 20.04.2006 (todos disponíveis in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

XVII - Atendendo ao exposto, o entendimento sufragado pelo douto Tribunal a quo e o Acórdão do STA de 19.05.2010 proferido no Proc. 0734/09, é desprovido de qualquer suporte legal, por desconformidade com o elemento literal e com o espírito do art.º 89º-A da LGT, não colhendo, concomitantemente, apoio à luz da doutrina e jurisprudência citada.

XVIII - Ao pugnar pela incorporação dos valores parcialmente justificados no cálculo do rendimento padrão - calculando-o apenas sobre o remanescente não justificado do valor da manifestação de fortuna - o Acórdão do STA, que serviu de referência fundamentadora à sentença recorrida, colide com a letra do n.º 4 do artigo 89º-A e, igualmente, com o seu espírito.

XIX - Isso mesmo parece reconhecer o Acórdão datado de 19.05.2010 proferido no Proc. 0734/09 quando anuncia que se apoia no “espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa” o que, só por si, constituiria apoio escasso, considerando a natureza das normas em causa que são normas de incidência tributária e/ou normas de determinação substantiva da matéria tributável com repercussão directa na quantificação do imposto devido.

XX - A interpretação jurídica da citada norma do art.º 89º-A da LGT, vertida no entendimento do douto Tribunal a quo e no Acórdão do STA de 19.05.2010, Proc. 0734/09, além de extravasar o sentido literal da norma, porquanto, não encontra nem no espírito nem na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, viola os princípios constitucionais da separação dos poderes, da legalidade tributária, da administração da justiça e da obediência à lei a que aludem os art. 2º, 103º n.º 2, 202º e 203º todos da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP e no art. 8º da LGT).

XXI - O princípio da separação e interdependência dos poderes, enquanto princípio fundamental constitutivo do Estado de Direito democrático, tem subjacente a ideia clássica de que é através da divisão e separação de poderes que se asseguram as dimensões democrática e de juridicidade estatal e assenta na premissa de que os titulares constitucionais do poder legislativo têm o monopólio em matéria de aprovação de actos legislativos, pelo que, numa sociedade democrática. Aberta, plural e fraccionada, a invocação da injustiça da lei não pode abrir a porta ao despotismo judicial.

XXII - No que ao caso contende, as considerações tecidas pelo douto Tribunal a quo, ancorando-se no Acórdão do STA de 19.05.2010 proferido no Proc. 0734/09, decidindo como decidiu não está, assim, a atender ao elemento literal do citado artº 89º-A da LGT nem à mens legislatoris que lhe está subjacente, mas sim, a arquitectar e a trilhar um entendimento desconforme ao espírito e à letra do citado normativo, por via jurisprudencial.

XXIII - Ao sustentar a justificação parcial, está-se a perpetrar que o valor padrão, possa ser descontado ou baixado, o que conflita manifestamente com o teor da norma do artº 89º-A da LGT (Na mesma esteira veja-se o entendimento plasmado por João Sérgio Ribeiro in *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de determinação da Matéria Tributável*, Almedina, pag.304)

XXIV - Ademais, tal interpretação, manifestamente desconforme com o princípio da separação de poderes como desígnio do Estado de Direito Democrático (cfr. artº. 22 da Constituição), viola, ainda, o princípio da segurança e da confiança jurídica como emanações do princípio do Estado de Direito Democrático e do princípio da legalidade tributária (artº 103º n.º.2 da CRP), bem como a obrigação constitucional de os Tribunais se manterem vinculados à lei (vd. art. 203º da CRP).

XXV - Primeiramente, o princípio da legalidade tributária protege, especialmente, certas categorias de normas, sinalizando as balizas da sua interpretação em termos significativamente mais apertados do que as que se aplicam às demais normas, excluindo, designadamente, o recurso à analogia, ou seja, neste tipo de normas tributárias a letra adquire um peso particular porque recorta tipos, relativamente aos quais não é admissível interpretação fora dos limites estritos da interpretação extensiva que seja visivelmente acomodável na letra da lei.

XXVI - Ora, não é este o caso da interpretação sob recurso que desafia a letra da lei visando redesenhar a base de cálculo do acto de avaliação indirecta, substituindo o valor da manifestação de fortuna pelo remanescente não justificado desse valor, sendo um salto muito grande para caber nos limites da interpretação extensiva. E isso mesmo parece reconhecido quando se convoca em abono desta interpretação apenas “o espírito do sistema”.

XXVII - Efectivamente, nem mesmo o espírito do sistema aceita a convocatória para defender esta tese, porquanto, prima facie, a natureza indirecta da avaliação da matéria colectável prevista no artº 89º-A pressupõe a incapacidade de aceder às fontes da capacidade contributiva indicadas pelas manifestações de fortuna, seja para classificar o rendimento que lhe está subjacente, seja para quantificar e tributar directamente. Essa é a essência dos métodos de tributação indirecta e não uma anomalia.

XXVIII - *É por a capacidade contributiva estar escondida sob um manto que lhe confere opacidade face às normas de tributação directa que a tributação indirecta prescinde de factos geradores concretos e de uma qualificação típica, bastando o art. 89º-A da LGT para encaminhar essa capacidade contributiva meramente indiciada para a categoria residual do IRS que é a G.*

XXIX - *Por isso, não é alheia à configuração do mecanismo previsto no art.º 89º-A uma certa vocação sancionatória sobre comportamentos que constituem ilícitos fiscais e que vedam o acesso à tributação directa que é aquela que é a preferida pelo ordenamento tributário.*

XXX - *Corrigir a letra do n.º 4 do art.º 89º-A por forma a incorporar na fórmula de cálculo legalmente tipificada, como um abatimento, a parcela do valor da manifestação de fortuna que o contribuinte logrou justificar, para além de ser isso mesmo, uma correcção, não é consistente com a ideia matricial da tributação indirecta, aproximando-a de uma tributação directa sem que estejam disponíveis mecanismos equivalentes para realizar uma quantificação igualmente directa da capacidade contributiva global. **Para que isso fosse possível no seio do espírito do sistema, seria necessário que a capacidade contributiva fosse colhida a partir de muitos mais factos indiciadores que permitissem retratar a capacidade contributiva global e não apenas a partir dos factos tipificados como manifestação de fortuna, os quais permitirão, quanto muito, abrir uma pequeníssima perspectiva sobre a efectiva capacidade contributiva.***

XXXI - *O que não pode vingar na interpretação sob recurso, **é o facto de se tratar de interpretação correctiva de normas de incidência tributária, incorporando elementos atípicos em normas especialmente protegidas pelo princípio constitucional da legalidade plasmado no art.º 103º n.º 2, da Constituição e desenvolvido nelo art.º 8º da LGT.***

XXXII - *Consagrando a CRP, o princípio da separação de poderes (artº 2º da CRP), da legalidade fiscal (artº 103º. n.º 2), da administração da justiça (artº. 202º da CRP) e da sujeição à lei, o entendimento propugnado na douta sentença a quo bem como o Acórdão do STA em que se alicerça, viola o disposto artº 2º, 103º n.º 2, 202º e 203º, todos da CRP.*

XXXIII - *Refira-se ainda, em desabono do entendimento perfilhado nas citadas decisões, **que a lei distingue a realidade contundente com o valor de aquisição das manifestações de fortuna evidenciadas, doutra realidade respeitante ao rendimento padrão a que a lei presume e fixa em 20% daquele valor de aquisição.***

XXXIV - *As manifestações de fortuna tipificadas no nº 4 do art.º 89º-A, não constituem, em si mesmas, factos tributários e, portanto, não são o objecto da tributação indirecta. Caso o fossem, a tributação seria directa.*

XXXV - *Não constitui objecto do art. 89º-A tributar manifestações de fortuna, **o objecto da norma é tributar ingressos de rendimento anteriores ao facto que faz detonar a avaliação indirecta, sendo o facto típico designado como manifestação de fortuna apenas o detonador do procedimento tributário que poderá ou não desaguar num acto de fixação indirecta de rendimentos tributáveis.***

XXXVI - *Isto é uma decorrência natural da admissão pela lei da tributação indirecta, a qual, por definição, **pressupõe a relevância tributária de rendimentos que se desconhecem quanto à fonte ou fontes e quanto ao volume, mas cuja existência é fortemente indiciada a partir da ocorrência dos factos legalmente tipificados como manifestações de fortuna.***

XXXVII - *Ora, o art.º 89º-A da LGT não pretende mais do que identificar factos que revelam disponibilidade de meios financeiros inconsistentes com os rendimentos declarados para, a partir daí, perseguir indícios de rendimentos não declarados aos quais não é possível aceder de forma directa. **As manifestações de fortuna tipificadas no n.º 4 do artigo 89º-A da LGT não relevam em si mesmas como factos tributários, mas apenas como detonadores de um procedimento tributário de avaliação indirecta e, já no âmbito deste, como indícios de capacidade contributiva imputáveis a factos que resistem a deixar-se conhecer e, portanto, a serem apreendidos por normas de tributação directa.***

XXXVIII - *É a impossibilidade de acesso directo aos factos geradores da capacidade contributiva revelada pela manifestação de fortuna que leva a lei a tributar indirectamente a capacidade contributiva subjacente à manifestação de fortuna sempre que os sujeitos passivos não facultem a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados ou de que é outra a fonte da manifestação de fortuna (v.g. rendimentos não sujeitos ou isentos).*

XXXIX - *Ora, os critérios de quantificação do rendimento padrão não constituem tipos abertos, o que vale por dizer que **não há lugar à aplicação de qualquer outro valor inferior em sede de determinação do rendimento por manifestações de fortuna, sendo a lei taxativa nesse sentido** (Veja-se JOSÉ XAVIER DE BASTO, in O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária)*

XL - *A lei apenas possibilita que, em certas circunstâncias, a administração fixe rendimento superior ao rendimento padrão apurado segundo a tabela, **mas nunca rendimento inferior** (Atente-se ao ideário argumentativo de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3ª edição, páginas 453 e 454, Vislis Editores].*

*XXI - Neste desiderato, nunca poderia o acto recorrido fixar matéria tributável diferente daquela que fixou por ser a que corresponde ao rendimento padrão definido no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.*

*XXII - Acresce ainda que, em face deste ideário argumentativo, e a relevar-se a solução propugnada pela sentença recorrida e pelo Acórdão do STA, ou seja, **a permitir-se a justificação parcial e por essa via a discussão da quantificação da matéria tributável em sede de manifestações de fortuna, então, necessariamente se teria de despoletar o mecanismo estatuído no artº 91º da LGT, e permitir a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos.***

*XXIII - Existindo a possibilidade de o sujeito passivo em sede de manifestações de fortuna, proceder à justificação parcial dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, então concomitantemente ter-se-ia de permitir, a abertura de um procedimento de 2º grau com vista a permitir a revisão da matéria tributável, em sede de comissão de revisão a que alude o disposto no artº 91º da LGT.*

*XXIV - Pelo que, **também aqui, a solução encontrada pela sentença recorrida e pelo douto Acórdão do STA, enfermam de errada apreciação de direito, designadamente do art.º 89º-A e artº 91º ambos da LGT.***

*XXV - Por último, **refira-se que a douta sentença a quo, não obstante perfilhar o entendimento vertido pelo Acórdão do STA nº 0734/09 de 19.05.2010, não abarca integralmente todo o seu segmento decisório.***

*XXVI - Consagrando o referido Acórdão que, não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fica ou presume, **então a douta sentença recorrida no caso sub judice, teria de decidir pela admissão da justificação parcial ao montante da manifestação de fortuna, e aplicar, em consonância com o entendimento no citado Acórdão, 20% sobre o valor não justificado.***

*XXVII - Ou seja, a douta decisão a quo, teria de firmar o entendimento plasmado no citado Acórdão, e ao caso aplicar 20% sobre o valor de € 195.000,00 não justificados, pelo que assim não decidindo, **fica a douta sentença eivada de manifesta desconformidade com o entendimento perfilhado no Acórdão, em que se firmou.***

*Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão do Tribunal a quo ser revogada, mantendo-se o acto tributário decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto com todas as legais consequências.”*

**3.** O então recorrente, ora recorrido, veio produzir contra-alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

*“I. Está devidamente assente nos autos que o Contribuinte aqui em questão adquiriu, em 2008, um imóvel destinado à sua actividade de comerciante, pelo preço de € 495.000,00 (quatrocentos e noventa e cinco mil euros), recorrendo para tal aquisição a um crédito bancário de € 300.000,00 (trezentos mil euros) e a dinheiro recebido da China, enviado por parentes seus e, bem assim que no mesmo ano de 2008, o contribuinte aqui Recorrido apresentou um rendimento colectável bruto de € 41.258,10;*

*II. Perante tais factos é pretensão da administração tributária agora recorrente acrescer à matéria colectável deste contribuinte, como rendimento da categoria G do ano de 2008, um montante de € 99.000,00, pela aplicação do rendimento padrão determinado no artigo 89º-A da LGT (20%) correspondente ao preço total de aquisição do imóvel.*

*III. Com esta pretensão, desconsiderando liminarmente para efeitos de tributação o recurso ao crédito bancário no valor de € 300.000,00, bem como o rendimento do contribuinte no ano em questão, no montante de € 41.258,10 e assim, desconsiderando para efeitos de tributação os princípios da proporcionalidade, e da tributação dos rendimentos reais, subjacentes ao sistema tributário português e o princípio da capacidade contributiva, corolário fiscal do princípio geral da igualdade estruturante do nosso sistema constitucional global, defendendo que o mecanismo previsto no artigo 89-A da LGT teria vocação sancionatória sobre comportamentos que constituiriam ilícitos fiscais e que vedam o acesso à tributação directa.*

*IV. A tributação dos rendimentos pessoais, tem em conta, nos termos expressos na Constituição, as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, pelo que, qualquer vocação sancionatória que se pretenda retirar de uma norma de incidência tributária, ainda que de incidência indirecta, seria sempre uma vocação **Inconstitucional***

*V. Pelo que não pode ser outra a interpretação dada ao artigo 89º-A da LGT, senão aquela que vem espelhada na sentença posta em crise no presente recurso e que é aquela que bem fundamentada está no acórdão do STA supra identificado, sob pena de inconstitucionalidade do preceito.*

*VI. Aceitando-se que a desqualificação das manifestações de fortuna como fundamento de avaliação indirecta da matéria colectável implica a justificação integral do valor utilizado na aquisição do bem em causa, não pode, porém, deixar de ter-se em causa, para a quantificação da consequente tributação, a justificação parcial e o rendimento efectivamente obtido, pois que aquela tributação*

— não obstante indirecta — visa a determinação tão próxima quanto possível dos rendimentos reais com vista à sua devida tributação.

VII. E esta assumpção implica, desde logo necessariamente, que não pode tratar-se de forma igual o contribuinte que se socorreu exclusivamente de fundos próprios, e aquele que recorreu a crédito bancário para suportar parte substancial do preço liquidado, bem como que não acrescer-se à matéria colectável do contribuinte que não apresentou quaisquer rendimentos, montante igual àquele que será acrescido à matéria colectável do contribuinte que apresentou no exercício em causa rendimentos de valores relevantes, sendo que em ambos os casos estaríamos perante graves e flagrantes violações do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, que acarretariam inevitavelmente a inconstitucionalidade do preceituado no artigo 89º-A da LGT.

VIII. Bem andou, pois, o Tribunal a quo ao determinar a anulação do despacho recorrido por excessiva quantificação, decisão que decorre directamente da imperiosa adequação da norma prevista no artigo 89º-A da LGT aos princípios constitucionais, v.g. da igualdade e da capacidade contributiva, bem como da impossibilidade de tributar um rendimento inexistente — o do montante do crédito obtido — questão que cremos impassível sequer de discussão.

IX. Estes mesmos princípios constitucionais — da igualdade e da capacidade contributiva — impõem ainda que a quantificação do rendimento tributário dos sujeitos passivos de IRS reveladores das ditas “manifestações de fortuna” seja idêntico quando idênticas sejam as ditas “manifestações de fortuna”, pelo que determinando a lei a aplicação de um rendimento padrão de 20% da manifestação de fortuna apurada e não integralmente justificada, este rendimento padrão tem de ser o rendimento padrão para qualquer contribuinte em idêntica situação;

X. Ou seja, o rendimento padrão que seja apurado numa determinada situação de manifestação de fortuna não poderá crescer, sem mais, ao rendimento já apurado e declarado pelo contribuinte no exercício em questão, sob pena de tratarmos de forma diferente o que é igual e de penalizarmos — até com um eventual incremento da taxa de tributação — o contribuinte que declarou alguns rendimentos, beneficiando o que nenhuns declarou, devendo antes ser analisado por comparação com o rendimento declarado, assim se apurando a diferença — quando exista — para determinação do acréscimo eventualmente aplicável à matéria colectável;

XI. No caso sub judice bem andou o Tribunal a quo determinando como rendimento padrão referente aos 195.000,00 remanescentes do preço de aquisição do imóvel em € 39.000,00, valor inferior ao rendimento do contribuinte para o exercício em causa.

XII. Dívidas não podem pois subsistir de que esta situação aqui sub judice deve ser tratada de forma diferente de situações diferentes, como sejam as de aquisições em exercícios em que nenhum rendimento foi declarado ou as de aquisições por recurso exclusivo a meios próprios não justificados.

XIII. Impondo-se, assim, seja julgado improcedente o recurso interposto pela direcção de finanças do Porto, mantendo-se in totum a sentença proferida em primeira instância pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

*Termos em que deverá ser julgado improcedente o presente Recurso mantendo-se a decisão pelo recorrente posta em crise, com o que se fará, como sempre, inteira e sã JUSTIÇA!*”

4. O Exmº. Magistrado do Ministério Público junto deste STA emite parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso louvando-se no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 19 de Maio de 2010, proc nº 0734/09.

5. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

## **II – Fundamentos**

### **1. DE FACTO**

Dos autos considera-se como assente a seguinte factualidade com relevância para a decisão:

A). Por escritura pública outorgada em 28 de Abril de 2008, o recorrente adquiriu, pelo preço de € 495.000, à “Sociedade Imobiliária Von Hafe, S.A.”, um prédio urbano composto de edifício de rés-do-chão e andar, destinado a comércio e indústria, sito no lugar de Pedrosa ou Varziela, lote número 11, freguesia de Árvore, concelho de Vila do Conde, descrito na conservatória do Registo Predial de Vila do Conde, sob o nº mil quatrocentos e cinquenta e três/Árvore, inscrito na respectiva matriz sob o nº 3087, com o valor patrimonial de € 259.675,78, cfr. teor do doc. de fls. 21 a 27 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

B). No âmbito da compra referida no número anterior o Recorrente celebrou ainda um contrato de mútuo com hipoteca e fiança com o Banco Espírito Santo, S.A., Sociedade Aberta, no valor de € 300.000, o qual lhe foi concedido pelo prazo de cento e oitenta meses, cfr. teor do doc. de fls. 28 a 41 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

C). A Direcção de Finanças do Porto, enviou, em 23-02-2008, carta registada ao Recorrente, tendo em vista o exercício do direito de audição relativamente à tributação nos termos do artº 89º-A da LGT, que foi devolvida com a indicação “objecto não reclamado”, cfr. teor do doc. de fls. 8 a 12 do Processo Administrativo (PA), que aqui se dá por integralmente reproduzido.

D). Em 26-04-2008, foi proferido, pelo Director de Finanças do Porto, despacho de fixação da matéria colectável, em sede de IRS, nos termos dos artºs 87º, alínea d) e 89º-A, nº 4, da LGT, fixando o rendimento tributável em € 99.000, para o ano de 2008, tendo por base o relatório da inspecção tributária, do qual consta o seguinte:

“Tendo por base os elementos disponíveis no sistema informático da Direcção Geral dos Impostos (DGCI), nomeadamente, a Declaração Notarial modelo 11, verifica-se que no ano de 2008 o contribuinte acima identificado WIJIE HUANG, adquiriu pelo valor de 495.000 € o prédio urbano sito na freguesia de Arvore, Vila do Conde, inscrito na matriz sob o artigo 3087 (escritura de compra e venda de 23-04-2008 vendedor — SOC IMOBILIÁRIA VON HAFE, SA).

(...)

Nos termos do citado normativo legal, ao valor da respectiva aquisição corresponde o rendimento padrão de 99.000 € (...)

Relativamente ao mesmo ano de 2008, o mesmo contribuinte apresentou declaração modelo 3 de JRS (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares) com o rendimento global de 41.258,10 €. Este rendimento global, consideradas as deduções específicas previstas no Código do IRS, originou o rendimento colectável de 37.577,46€.

(...)

Da referida Escritura retira-se que, para a aquisição do imóvel identificado na alínea a) do ponto 1., o contribuinte recorreu ao crédito (Banco Espírito Santo) no montante de 300.000 € como de resto evidencia a Declaração Notarial modelo 11, valor cuja proveniência se considera demonstrada.

Porém, para haver afastamento da avaliação indirecta prevista no artº 89-A da Lei Geral Tributária, tem de existir uma justificação total da manifestação de fortuna evidenciada. No caso em apreço não foi justificada a totalidade do valor de aquisição do imóvel” Cfr. teor do doc. de fls. 4 a 7 do PA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

E). Por carta registada com aviso de recepção, datada de 27-04-2011 e recepcionada em 04-05-2011, foi o Recorrente notificado do teor do despacho referido em D), cfr. teor do doc. de fls. 2 do PA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

F). A presente acção deu entrada no Tribunal em 13-05-2011, cfr. teor de fls. 2 dos autos.

G). Foram transferidos, por ordem de Huang Bao Feng, Cheng Sheng Yu e Xia Guang Guo, durante o ano de 2008, para conta titulada pelo Recorrente no Banco BPT, SA, os seguintes montantes:

Cf. teor dos doc. de fls. 48 a 78 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

H). Em 11-03-2008, o Recorrente transferiu de conta de que era titular no Banco BPI, S.A., para conta de que era titular no Banco Espírito Santo, S.A., o montante de € 227.000, cf. teor dos docs. de fls. 78 e 176 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

I). O Recorrente, em 16.04.2008, possuía depósitos no Banco Espírito Santo, S.A., no valor de € 336.751,50, cf. teor do doc. de fls. 175 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

J). Em 23-04-2008 o Recorrente era titular de conta de depósito à ordem no Banco Espírito Santo, S.A., com saldo no valor de € 237.000, tendo emitido, na mesma data, cheque no valor de € 495.000, cf. teor dos docs. de fls. 175 a 180 dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (...).”

## 2. DE DIREITO

### 2.1. As questões a apreciar e decidir

Resulta da matéria dada como provada que, por escritura pública outorgada em 28 de Abril de 2008, o recorrido adquiriu, pelo preço de € 495.000, um prédio urbano e celebrou ainda um contrato de mútuo com hipoteca e fiança com o Banco Espírito Santo, S.A., Sociedade Aberta, no valor de € 300.000, o qual lhe foi concedido pelo prazo de cento e oitenta meses.

Por despacho proferido pelo Director de Finanças do Porto, de 26/4/2008, foi determinada a matéria colectável, em sede de IRS, nos termos dos artºs 87º, alínea d), e 89º-A, nº 4, da LGT, fixando-se o rendimento tributável em € 99.000, para o ano de 2008, tendo por base o relatório da inspecção tributária, do qual consta o seguinte:

“Tendo por base os elementos disponíveis no sistema informático da Direcção Geral dos Impostos (DGCI), nomeadamente, a Declaração Notarial modelo 11, verifica-se que no ano de 2008 o contribuinte acima identificado WIJIE HUANG, adquiriu pelo valor de 495.000 € o prédio urbano sito na freguesia de Arvore, Vila do Conde, inscrito na matriz sob o artigo 3087 (escritura de compra e venda de 23-04-2008 vendedor — SOC IMOBILIÁRIA VON HAFE, SA).

(...)

Nos termos do citado normativo legal, ao valor da respectiva aquisição corresponde o rendimento padrão de 99.000 € (...)

Relativamente ao mesmo ano de 2008, o mesmo contribuinte apresentou declaração modelo 3 de JRS (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares) com o rendimento global de 41.258,10 €. Este rendimento global, consideradas as deduções específicas previstas no Código do IRS, originou o rendimento colectável de 37.577,46€.



(...)

*Da referida Escritura retira-se que, para a aquisição do imóvel identificado na alínea a) do ponto 1., o contribuinte recorreu ao crédito (Banco Espírito Santo) no montante de 300.000 € como de resto evidencia a Declaração Notarial modelo 11, valor cuja proveniência se considera demonstrada.*

*Porém, para haver afastamento da avaliação indirecta prevista no artº 89-A da Lei Geral Tributária, tem de existir uma justificação total da manifestação de fortuna evidenciada. No caso em apreço não foi justificada a totalidade do valor de aquisição do imóvel” Cfr. teor do doc. de fls. 4 a 7 do PA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente o recurso da decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, em sede de IRS, relativo ao ano de 2008, proferido pelo Director de Finanças do Porto, de 26/4/2011, considerando a determinação da matéria colectável ilegal por excessiva.

Para tanto, ponderou o Mmº. Juiz “a quo” que:

- “No que concerne à verificação dos pressupostos de avaliação indirecta da matéria colectável, encontra-se devidamente provado nos autos que o Recorrente declarou rendimentos em sede de IRS, relativos ao ano de 2008, no valor de € 41.258,10, tendo, no decurso deste ano, adquirido um imóvel pelo preço global de €495.00, encontrando-se, assim, enquadrado nos valores constantes da tabela do nº 4 do art. 89º-A”;

- “Assim face aos rendimentos declarados e ao bem imóvel adquirido pelo recorrente, cumpria à Administração Fiscal substituir-se-lhe e apurar a matéria colectável nos termos legais - artigos 65º, nº 2, al. b) do CIRS e 89º-A da LGT, pois haverá lugar a avaliação indirecta quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna e declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% pelo menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”;

- Por outro lado, ponderou ainda o Mmº Juiz “a quo”, tendo presente a doutrina fixada por Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, processo nº 0734/09, que cabia à Administração Fiscal considerar parcialmente justificado pelo recorrido o montante dispendido com a aquisição do imóvel através do empréstimo bancário. Ou seja, “apesar de se encontrarem preenchidos os pressupostos de aplicação das manifestações de fortuna, nos termos do art. 89º-A da LGT, a determinação da matéria colectável revela-se ilegal, por excessiva, porquanto dever-se-ia ter considerado como rendimento presumido o cálculo da taxa de 20% aplicado ao remanescente não justificado (€195.000)” [€450.00-€300.000 (empréstimo bancário)], “o que perfaria o montante de €39.000 e não, conforme se apresenta calculado pela Administração Tributária, no montante de €99.000.”

Contra este entendimento e insurge a Fazenda Pública, alegando em síntese:

- O Tribunal “a quo”, baseou a sua decisão na errónea interpretação do artº 89º-A e art.º 8º ambos da LGT, e, concomitantemente, em clara e manifesta violação dos princípios constitucionais da separação de poderes, da legalidade fiscal, da administração da justiça e da sujeição à lei, cfr. os arts. 2º, 103º, nº2, 202º, e 203º todos da CRP;

- A interpretação a que chegou o tribunal “a quo” não encontra assento no espírito da lei, nem na letra da lei;

- O valor padrão não pode ser “descontado” ou baixado, pelo contrário: tal «valor padrão» poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam fixar um rendimento superior, citando-se para o efeito o voto de vencido do Juiz Conselheiro Jorge Lino R Alves de Sousa, no âmbito do citado Acórdão Proc. n.º 0734/09 de 19.05.2005;

- Trata-se de interpretação correctiva de normas de incidência tributária, incorporando elementos atípicos em normas especialmente protegidas pelo princípio constitucional da legalidade plasmado no art.º 103º, nº 2, da Constituição e desenvolvido pelo art.º 8º da LGT;

- A permitir-se a justificação parcial e por essa via a discussão da quantificação da matéria tributável em sede de manifestações de fortuna, então, necessariamente se teria de despoletar o mecanismo estatuído no artº 91º da LGT, e permitir a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos;

- A douda sentença recorrida não perfilhou o entendimento plasmado no Acórdão do STA nº 734/09, porque assim sendo teria decidir pela admissão da justificação parcial ao montante da manifestação de fortuna, e aplicar, em consonância com o entendimento no citado Acórdão, 20% sobre o valor não justificado;

- Ou seja, a douda decisão “a quo”, teria de firmar o entendimento plasmado no citado Acórdão, e ao caso aplicar 20% sobre o valor de € 195.000,00 não justificados, pelo que assim não decidindo, *fica a douda sentença eivada de manifesta desconformidade com o entendimento perfilhado no Acórdão, em que se firmou.*

Da análise das conclusões das alegações de recurso, uma vez que são estas as relevantes para aferir do objecto e âmbito do presente recurso [cfr. o art. 684º, nº 3, do CPC, e o art. 2º, alínea e), do

CPPT)], as questões a decidir prendem-se com o sentido e alcance dado pela sentença recorrida ao art. 89º-A da LGT.

Considerando que a interpretação do referido preceito seguida pela sentença “a quo” se baseou na jurisprudência vazada no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 19/5/2010, proc. nº 0734, e as questões de direito suscitadas pela recorrente foram rebatidas por este STA no referido Acórdão, iremos sumariamente reiterar essa jurisprudência adaptando-a ao caso em apreço.

Vejamos.

## 2.2. Do sentido e alcance do art. 89º-A da LGT

O art.º 89.º-A da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/4, dispõe que “há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

Por sua vez, o seu n.º 2, estabelece que, entre as manifestações de fortuna previstas na tabela supra referida estão as aquisições de imóveis, cujo valor de aquisição seja igual ou inferior a 50.000 contos (€ 249.398,95), adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores adquiridos pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do agregado familiar [al. a)] e os bens que aqueles fruam, adquiridos nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo [al. b)].

Por último, determina o seu n.º 3 que “verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito”.

Um dos problemas que este preceito suscita gira, desde logo, em torno de saber quando é que há lugar à aplicação de métodos indirectos na avaliação da matéria colectável e qual o papel do denominado “rendimento padrão”, a que se refere o nº 1 do art. 89º-A, da LGT.

Em relação a este primeiro problema, constitui jurisprudência reiterada que não obstante a prova parcial da proveniência do preço que foi pago por determinado imóvel, mostrando os rendimentos declarados uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento resultante da tabela do nº 4 do art. 89º-A da LGT, fica ainda assim legitimada a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável.

No Acórdão que estamos a seguir pode ler-se que “cabendo à Administração tributária o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, cabe-lhe provar que o rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo mostra uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão fixado na referida tabela.

O *rendimento padrão* serve assim, numa primeira fase, para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável. E uma vez provados esses pressupostos, passa a competir ao sujeito passivo o ónus de prova da ilegitimidade do acto por erro nos pressupostos, pela demonstração de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT)”.

Assim sendo, significa que a justificação meramente parcial do montante que permitiu a “manifestação de fortuna” não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos globais que permitiram tal manifestação de fortuna.

Neste mesmo sentido, cfr., além do Acórdão que estamos a seguir, o Acórdão do STA, de 16/4/2008, proc. nº 0234/08, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 28/1/09, no recurso nº 761/08, e também no Acórdão da mesma Secção, de 27/5/09, no recurso nº 403/09, onde expressamente se afirma que “o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património apenas releva para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas foram adquiridas com aquele valor”.

No caso dos autos, não tendo o recorrido justificado a totalidade do montante que lhe permitiu efectuar a aquisição do imóvel pelo preço global de €495.000, e tendo ficado provado que declarou rendimentos em sede de IRS, relativos ao ano de 2008, no valor de € 41.258.10, os rendimentos declarados mostram uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela prevista no nº 4 do art. 89º-A da LGT (que no caso era 20% do valor da aquisição, isto é, € 99.000), pelo que se encontram preenchidos os requisitos legais para a avaliação indirecta.

Outro problema que o preceito suscita prende-se com o problema de saber qual o relevo da justificação parcial das manifestações de fortuna no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS.

No caso dos autos, ficou demonstrado, conforme consta da matéria dada como provada, que o recorrido justificou parcialmente a manifestação de fortuna através de um empréstimo bancário de € 300.000,00 que a Administração Fiscal desconsiderou, na fixação do rendimento padrão tributável (ponto B do probatório).

A questão está precisamente em saber se o rendimento tributável em sede de IRS a enquadrar na categoria G no ano em causa (2008) há-de corresponder ao rendimento padrão obtido por aplicação de 20% ao valor da aquisição, isto é, 20% sobre €495.000,00 o que corresponde a € 99.000,00 tal como pretende a Fazenda Pública, ou se, dando relevância à justificação parcial da manifestação de fortuna, o rendimento tributável há-de resultar da aplicação dos 20% sobre (€495.000 00 - € 300.000,00), isto é, 20% sobre €195.000,00 o que daria o valor de € 39.000,00.

A primeira tese é a que corresponde à interpretação estritamente literal do art. 89.º-A, n.º 4, da LGT, que apenas prevê de forma expressa a possibilidade de afastamento do valor determinado tendo por referência o “rendimento padrão” *quando a administração tributária fixar rendimento superior, de acordo com os critérios fixados no artigo 90.º*, e que conta com o apoio de alguma jurisprudência deste Supremo Tribunal. Com efeito, pode ler-se designadamente no Acórdão do Pleno desta Secção, de 28/1/2009, proc. n.º 0761/08, que a segunda tese mencionada (a que defende que na determinação do rendimento tributável a fixar pela AF ao valor da manifestação de fortuna em causa se há-de reduzir o montante justificado, aplicando-se então sobre o resultado obtido, o critério fixado na lei para determinar o rendimento padrão), “não tem, porém, qualquer correspondência com a norma aplicável, pois em nenhuma situação a lei manda subtrair ao valor de aquisição o valor justificado por outras fontes para calcular o rendimento padrão”.

Não obstante o exposto, entende-se, tal como ficou consignado no Acórdão que estamos a seguir, que outra é a solução imposta pelo espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa.

Com efeito, o referido preceito não pode ser interpretado de forma isolada, devendo chamar-se à colação, desde logo, outras normas legais que estabelecem regras informadoras de todo o sistema fiscal, designadamente o art. 73.º da LTG, segundo o qual «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário».

Ora, quanto à sua natureza, as normas previstas no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT não podem deixar de ser, nesta segunda fase (em que em causa está a determinação e quantificação do rendimento sujeito a IRS), normas de incidência objectiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do respectivo Código <sup>(1)</sup>, ou, pelo menos, normas que densificam e concretizam aquelas e, como tais, sujeitas a idênticas regras e princípios <sup>(2)</sup>.

Como refere JORGE DE SOUSA, “As presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «presume-se» ou semelhante (...)”, mas “também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva”.

Para este autor, “(...) as normas que fccionam valores para efeitos de determinar a medida dos rendimentos contêm presunções implícitas, já que não se pode aceitar, à face do princípio constitucional da igualdade, que se queiram tributar rendimentos inexistentes; por isso as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção. Em situações deste tipo, está-se perante a aplicação de presunções contidas em normas de incidência objectiva (conceito em que se englobam as normas sobre determinação de matéria tributável de natureza substantiva, como é jurisprudência assente do TC), pelo que os interessados podem ilidi-las, ao abrigo do disposto no art. 73.º da LGT, e fazer uso do procedimento de ilisão de presunções previsto neste art. 64.º do CPPT; é admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é atribuir rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que o art. 73.º da LGT permite «sempre» ilidir presunções” <sup>(3)</sup>.

Por aplicação da doutrina exposta, ter-se-á de considerar, no caso em apreço, ser aplicável a proibição de presunções legais absolutas e inilidíveis de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva que, no plano da lei ordinária, o art. 73.º da LGT expressamente consagra <sup>(4)</sup>.

Nesta sequência, bem andou a sentença recorrida ao reconhecer ao recorrido o direito de provar o manifesto excesso de quantificação e que o seu rendimento tributável não podia ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa e presume, uma vez que conseguiu demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna. Como ficou consignado no Acórdão que estamos a seguir, “impedir o contribuinte de fazer essa prova ou defender que não se pode dar qualquer relevância à demonstração da proveniência parcial do rendimento utilizado na manifestação da fortuna, argumentando que a quantificação tem, necessariamente, de ser aquela que resulta da aplicação de um critério estritamente legal e que parte de uma ficção ou presunção de um determinado rendimento sujeito a tributação (rendimento padrão), constituiria, desde logo, uma clara e directa violação do artigo 73.º da LGT, pois que sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objectiva de IRS,

há que dar à parte desfavorecida com esta presunção a possibilidade de a ilidir, mediante prova em contrário (n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil)”.

Mas a solução defendida pela Fazenda Pública, no sentido da consagração de uma presunção absoluta e inilidível, conduziria também à violação inadmissível do princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.

Com efeito, a não relevância da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas, uma vez que perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indirecta por “sinais exteriores de riqueza” e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, estaríamos a permitir que aos que nada justificassem ser tributados em sede de categoria G de IRS por montante exactamente igual aos que tivessem justificado que, por exemplo, parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial lhes tinha advindo do recurso a um empréstimo bancário. Realce-se que a aplicação cega da norma do art. 89º-A da LGT poderá conduzir ao extremo de um contribuinte ter demonstrado 99% do valor da manifestação de fortuna e mesmo aí ser tributado de igual modo que aquele que não conseguiu fazer qualquer demonstração.

Acresce que a proceder esta interpretação, o montante obtido, por exemplo, como no caso dos autos, por via do empréstimo bancário acabaria também por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de montante não sujeito a tributação em sede de IRS.

Assim sendo, tal como se concluiu no Acórdão n.º 0734/09, “a interpretação adoptada no acórdão recorrido conduz, inevitavelmente, a um tratamento grosseiramente igualitário de situações diversas e bem assim autoriza e valida a tributação de rendimentos que, comprovadamente, não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, razões pelas quais deve ser rejeitada sob pena de afronta aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais”.

Neste sentido vai o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de 29 de Abril de 1997, que julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, a norma do §2 do artigo 14.º do Código do Imposto de Capitais, na parte em que não permite a elisão de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios. Para tanto ponderou-se no referido Acórdão que “o estabelecimento de presunções com o objectivo de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e a fraude fiscal como adverte Casalta Nabais (...) «tem de compatibilizar-se com o princípio em análise, o que passa quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas na medida em que impedem o contribuinte de provar a inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para apresentarem o pressuposto económico tido em conta»”.

Por sua vez, em anotação ao mencionado Acórdão, CASALTA NABAIS (5) entende que além da violação do princípio da igualdade há violação do princípio da capacidade contributiva, concluindo que a referida “norma também é inconstitucional em si mesma, na medida em que permite a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva. (...). Ao obstar, em termos absolutos, à possibilidade de o contribuinte provar a eventual insuficiência ou mesmo ausência de manifestações da respectiva capacidade contributiva, uma tal norma pode constituir-se em suporte duma tributação em que está de todo ausente o critério da capacidade contributiva”.

Não obstante o exposto, no caso em apreço é ainda possível salvar a norma em causa de um juízo de inconstitucionalidade, por ser ainda possível, ainda que não decorra de forma imediata do texto literal, eleger um sentido para o art. 89º, n.º4, da LGT, que está conforme à Constituição (6), por mediação dos princípios constitucionais referidos e, bem assim, de outras normas do sistema jurídico, como já mencionado.

Com efeito, sublinhou-se no referido Acórdão, “a natureza subsidiária da avaliação indirecta (artigo 85.º, n.º 1, da LGT) - de que, ao menos na perspectiva do legislador [cfr. a alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT], a avaliação *por sinais exteriores de riqueza* comunga -, e bem assim a regra segundo a qual à avaliação directa se aplicam, *sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa* (artigo 85.º n.º 2, da LGT) parecem igualmente militar no sentido de que a justificação parcial feita pelo contribuinte do acréscimo patrimonial há-de reflectir-se na fixação do rendimento a sujeitar a imposto, tanto mais que o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT expressamente admite o afastamento da tributação do montante determinado pelo “rendimento padrão” quando *existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior*, o que permite afirmar o carácter supletivo do recurso ao *rendimento padrão*”. O acabado de referir permite concluir que, pelo menos na perspectiva da Administração tributária, o referido rendimento não consubstancia uma presunção absoluta e inilidível. Ora, se assim é para a Administração tributária, perante meros indícios, embora fundados e consonantes com critérios legalmente definidos, não se vê que deva ser de outro modo quando a situação seja a inversa e o contribuinte disso faça prova, por força dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Acresce ainda que esta solução constitui ainda uma exigência do princípio do Estado de Direito democrático (art. 2º da CRP) que postula também no âmbito do procedimento tributário “esse justo

equilíbrio, essa paridade de posições jurídicas recíprocas, nas situações em que não se vislumbra que um interesse de especial relevo imponha solução diversa” (7).

Por último, a solução propugnada no Acórdão que estamos a seguir e adoptada na sentença “a quo” é a sustentada pela mais recente doutrina que tratou directamente a questão (8).

Em suma, os argumentos expostos conduzem que se extraia, para o caso concreto, que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método. Assim, deve entender-se que a quantificação do rendimento tributável do recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzido do montante do empréstimo bancário que demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel em questão, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação, sob pena de estarmos perante uma tributação em que estaria de todo ausente o critério da capacidade contributiva (9).

Por tudo o que vão exposto, considerando que, no caso em apreço, a Administração tributária, na avaliação do rendimento tributável do rendimento do recorrente, não procedeu a nenhuma dedução relativa ao empréstimo bancário, terá de concluir-se pela existência de manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto que constitui o objecto do presente recurso judicial - acto que fixou ao ora recorrente o rendimento tributável de € 99.000,00 com recurso a avaliação indirecta -, pelo que se impõe a respectiva anulação judicial.

A douda sentença recorrida que decidiu neste sentido merece, pois, ser confirmada, não merecendo o recurso, nesta sequência, provimento.

### III- DECISÃO

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

(1) (Neste sentido, cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 368/369, nota (415).)

(2) (Segundo JORGE DE SOUSA, “para efeitos previstos no art. 73º da LGT e no art. 64º do CPPT, deve entender-se que a referência a normas de incidência é utilizada na acepção lata, pois as razões que justificam a admissibilidade de ilidir presunções, que se ligam à comprovação da existência real dos pressupostos subjectivos e objectivos da tributação, que é exigida pelo princípio constitucional, valem relativamente a qualquer destes pressupostos” (cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, anotação ao art. 64º do CPPT, p. 586).)

(3) (Cfr. *ob. cit.*, anotação ao art. 64º do CPPT, p. 590. Nestes sentido, cfr. o recente Acórdão deste Supremo Tribunal, de 29 de Fevereiro de 2012, proc. nº 441/2011.)

(4) (Cfr. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, em especial, pp. 497/498.)

(5) Cfr. “Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva: Acórdão n.º 348/97, processo n.º 63/96”, *Fisco*, n. 84/85, Setembro/Outubro 1998, ano IX, pp. 85/95.

(6) (“A interpretação conforme à Constituição não consiste (...) tanto escolher entre vários sentidos possíveis e normais de qualquer preceito o que seja mais conforme com a Constituição quanto em discernir no limite - na fronteira da inconstitucionalidade - um sentido que, embora não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido necessário e o que se torna possível por virtude da força conformadora da Lei Fundamental”, cfr. o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 490/97, proc. nº 696/96.)

(7) (Cfr. o Acórdão que vimos seguindo citando PEDRO MACHETE, *Estado de Direito Democrático e Administração Paritária*, Coimbra, Almedina, 2007.)

(8) (No sentido da solução adoptada no Acórdão quanto quando se defende que, quando o contribuinte não faça, como deve fazer, «a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados», o «valor padrão» de rendimento tributável [20% do valor de «manifestações de fortuna evidenciadas»] seja diminuído até ao montante da prova justificativa que ele faça dessas manifestações de fortuna, cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *A Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina, Abril 2010, pp. 301/305.)

(9) (Segundo jurisprudência do Tribunal Constitucional Italiano, “as presunções devem apoiar-se em elementos concretamente positivos que as justifiquem racionalmente e admitir prova em contrário, de modo a que o imposto se ligue a um pressuposto económico certo, provado e não apenas provável” (cfr. citação do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 384/97).)

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Natureza da execução fiscal. Acto processual. Isenção de garantia.*

**Sumário:**

- I — O sentido da norma do artigo 103º da LGT é o de que a execução fiscal actua através da forma de processo, entendido como um conceito moldado a partir do modelo que fornece o processo judicial, e não através da forma de procedimento administrativo, entendido como modo de realização do direito administrativo.*
- II — A circunstância dos actos executivos poderem ser praticados por um órgão administrativo não lhe retira a natureza de processo nem o transforma parcialmente em procedimento administrativo.*
- III — Daí que, os actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal pelos órgãos da administração tributária sejam os que definem posições subjectivas processuais e que por isso se caracterizam por uma natureza formal ou instrumental.*
- IV — Pelos efeitos produzidos, o acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia é um acto predominantemente processual: faz cessar o efeito suspensivo da execução iniciado com o pedido de isenção, procedendo-se de imediato à penhora ou à compensação de dívidas (cfr: n.º 2 do art. 169º n.º 1 do art. 89º do CPPT).*
- V — Por isso, à formação desse acto processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do artigo 60º da LGT.*

Processo n.º: 185/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: João António Meireles de Melo e Magalhães.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a reclamação que, nos termos do artigo 276º do CPPT, João António de Meireles de Melo e Magalhães, devidamente identificado no autos, fez contra o despacho do Chefe de Finanças de Guimarães que lhe indeferiu o pedido de dispensa de garantia, para efeito de suspensão da execução fiscal n.º 3476199201025589, que contra si reverteu.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1. Na dita decisão ora recorrida o M.º Juiz julgou procedente a reclamação apresentada pelo contribuinte tendo, em consequência, determinado a anulação do despacho do órgão da execução fiscal que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pelo aqui recorrido, por entender ter o dito despacho sido proferido com preterição de formalidade legal, mais concretamente a prevista no art. 60º da Lei Geral Tributária (LGT). Salvo o devido respeito por opinião contrária, entende a Fazenda Pública que o citado normativo legal não é aplicável em sede de execução fiscal, designadamente antes da decisão que recaia sobre o pedido de dispensa da prestação de garantia formulado pelo executado.

2. A questão essencial que incumbe apreciar reconduz-se a saber se no âmbito de um processo de execução fiscal — *maxime* antes da decisão do órgão da execução fiscal que recaia sobre um pedido de dispensa da prestação de garantia formulado pelo executado — é aplicável o direito de participação previsto no art. 60º da LGT.

3. O referido normativo legal encontra-se previsto no Capítulo I do Título III da LGT referente às regras gerais do procedimento tributário.

4. Como resulta do disposto na al. h) do n.º 1 do art. 54º da LGT “O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente (...) a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”.

5. Sendo que o mesmo diploma prescreve no art. 103º que “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”.

6. Em face do teor dos citados normativos legais revela-se imperioso concluir que o processo de execução fiscal não pode ser qualificado como um “procedimento”, antes deve ser entendido como um “processo judicial”, e, assim sendo, forçoso se torna concluir que o referido normativo legal não pode ser aplicado no âmbito processual.

7. Por outro lado, é pacífico que — com excepção da situação prevista no art. 23º, n.º 4 da LGT — inexistente norma que determine, de forma geral, a aplicação de tal princípio no âmbito da execução fiscal.

8. Aliás, a citada excepção vem, no nosso entender, confirmar a regra; a qual seja, a de que tal direito de audição prévia às decisões proferidas não é, salvo disposição expressa em contrário, aplicável no seio do processo de execução fiscal.

9. Ainda que se entenda que, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal, os actos praticados pelo órgão da execução fiscal têm natureza administrativa, as normas legais que lhe são aplicáveis são apenas as respeitantes a esse mesmo processo e não as previstas para todo e qualquer procedimento tributário, que, como se referiu, o próprio legislador teve o cuidado de, expressamente, excluir no art. 54º, n.º 1, al. h) da LGT.

10. Ora, não sendo aplicável o dito normativo legal, nem existindo comando legal que imponha tal direito de participação previamente à decisão sobre a dispensa da prestação de garantia, é forçoso inferir que tal formalidade legal não foi preterida.

11. Tendo na douda decisão ora recorrida se decidido de forma diversa é inevitável que se conclua que a mesma enferma de errada interpretação e aplicação do direito.

1.2. Nas contra-alegações, o recorrido conclui o seguinte:

1. No âmbito de um processo de execução fiscal — *maxime* antes da decisão do órgão de execução fiscal que recaia sobre um pedido de dispensa da prestação de garantia formulado pelo executado -, é aplicável o direito de participação previsto no artigo 60.0 da LGT.

2. A decisão de um órgão de execução fiscal que recaia sobre um pedido de dispensa da prestação de garantia, ainda que inserida num processo de execução fiscal, não tem de uma natureza judicial, mas sim administrativa.

3. Com efeito, apesar do processo de execução fiscal ser um processo judicial tributário, os órgãos da administração tributária têm nele intervenção apenas para a prática de actos materialmente administrativos, isto é, actos que em si não comportam nenhuma resolução de natureza jurisdicional.

4. São as seguintes as considerações que se podem extrair do sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30.11.2011, processo 983/11: — direito de audiência prévia implica a existência de um procedimento prévio em que estejam principalmente em causa factos relevantes para a decisão; — Perante requerimentos em que é necessário desenvolver diligências instrutórias é obrigatória a audiência prévia.; — ao contrário do que sucede com um pedido de pagamento em prestações, num pedido de dispensa de prestação de garantia o órgão de execução fiscal não pode decidir com fundamento numa mera informação dos serviços em que nenhuma matéria de facto é avançada; — a falta de audição in casu prejudicou o interessado, uma vez que o mesmo poderia ter levado ao processo elementos que levariam a decisão diversa da proferida pelo órgão da execução fiscal.

5. Tais considerações encontram-se plenamente cumpridas num processo decisório como o sub iudice nos presentes autos, relativo a um pedido de dispensa de garantia.

6. Para que a dispensa de prestação de garantia seja concedida é necessário que o executado prove alternativamente dois requisitos, a existência de prejuízo irreparável ou a manifesta falta de meios económicos.

7. Constituindo a audiência prévia em si mesma um elemento probatório, a sua essencialidade advém da sua capacidade para, em abstracto, ser concedida ou não a referida dispensa.

8. Assim, em sede de audiência prévia, sempre poderia o reclamante apresentar elementos ou documentos ou pronunciar-se quanto a uma eventual falta de prova quanto à insuficiência de bens penhoráveis ou quanto à existência de prejuízo considerável.

9. Veja-se ainda que não podemos interpretar, como fez a recorrente, que no artigo 23º, n.º 4, da LGT se estabelece uma norma excepcional relativamente à inserção da audiência prévia no processo de execução fiscal.

10. Essa excepcionalidade não se pode retirar da letra do artigo 23.º, n.º 4, da LGT uma vez que este, ao estabelecer a necessidade de dois procedimentos prévios à reversão — a audiência prévia e a declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão — lido a contrario, não permite inferir a excepcionalidade da audiência prévia por si só, mas apenas a excepcionalidade da cumulação desses dois procedimentos.

11. Verifica-se assim que a douda sentença proferida pelo Tribunal ad quo julgou correctamente a reclamação apresentada, designadamente, o vício praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças no despacho proferido em 13.01.2011 e que se prendeu com a preterição de uma formalidade essencial como a audiência prévia.

12. Por outro lado, tendo o órgão de execução fiscal apurado officiosamente que o requerente é titular de determinado direito à herança indivisa composta por diversos imóveis, elemento que teve em conta na formulação do juízo sobre a admissibilidade do pedido formulado, não tendo essa existência nunca sido revelada ou suscitada no processo, deve ser — previamente — facultada ao requerente a oportunidade para sobre ela se pronunciar, à luz do princípio do contraditório, consagrado no artigo 3º, n.º 3 do CPC, aplicável à execução fiscal por força do artigo 2º, alínea e) do CPPT.

13. A violação do princípio do contraditório integra a preterição de formalidade prescrita por lei e importa a nulidade da decisão do órgão de execução fiscal que se fundou na existência daquele direito sobre o quinhão da herança, visto ter influído no exame e decisão da causa.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente quanto ao direito de audição.

2. A sentença recorrida deu como provado o seguinte:

a) Pelo Serviço de Finanças de Guimarães—2, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3476 I 99201025589 e apensos, contra “Sottomayor & Companhia, Lda.”, para cobrança coerciva de dívidas relativas a IVA, no montante global de € 29.058,18, cfr. pef. apenso e fls. 60 dos autos.

b) A 24.04.2010, foi determinada a reversão do processo de execução fiscal identificado em a), contra João António de Meireles de Melo e Magalhães cfr. fls. 220 a 228 do pef.;

c) A 13.12.2010, o reclamante requereu a suspensão da execução com dispensa da prestação de garantia, por requerimento cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, requerendo, a final a inquirição de duas testemunhas, alegando, para o efeito, cfr. fls. 425 a 430 do pef.;

d) A 13.01.2011, pelo Serviço de Finanças foi elaborado informação cujo teor consta de documento de fls. 480 a 482 do pef., que aqui se dá por integralmente por reproduzido, do qual consta de relevante o seguinte: (...) Entretanto, encetadas as diligências necessárias para a devida apreciação, com vista à adequada decisão, do pedido formulado pelo executado subsidiário e ora em questão, constatou-se que: —O requerente aufere, a título de pensão, um montante pecuniário anual de 19.754,00 €; —o requerente é titular de duas contas bancárias, à ordem, uma no Banco Espírito Santo, SA., e outra no Banco BPI, S.A.; —O requerente é titular de uma quota parte (1/7) de uma herança indivisa, aberta por óbito de Isabel Maria Cabral Meireles Melo Magalhães, herança essa contendo, pelo menos, 37 prédios, sendo 7 urbanos e 30 rústicos, e ainda 1/5 de um jazigo sito na cidade do Porto. (...)

e) A 13.01.2011, foi proferido despacho pelo Ex. Sr. Chefe de Finanças, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais, no qual consta a seguinte motivação: “(...) De facto, a Administração Fiscal podia, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação da garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou haver manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência dos bens penhoráveis o que seria necessário provar e, na verdade, não existe qualquer documento ou elemento probatório nos respectivos processos de execução fiscal. Acontece ainda, face à análise dos elementos do processo, que o requerente e executado, tal como já foi referido, não conseguiu fazer prova de qualquer dos requisitos ou fundamentos para ser proferida decisão em sentido da isenção da prestação da garantia, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 170º do CPPT, dada que, como se verifica, existem bens no património jurídico do mesmo que podem ser indicados para o efeito, apesar de já se encontrarem penhorados. Além disso, por força do disposto no artigo 74º da LGT, artigo 88º, do CPA e artigo 342º do CC, ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT, aquele que requer ou invoca um direito deverá fazer prova do direito invocado. Nesta conformidade, prossigam as execuções fiscais, seus termos processuais (...).

f) A 17.01.2011, foi o reclamante notificado do despacho referido em e), cfr. fls. 485 a 489 do pef.;

3. O problema que se coloca no processo, em reexame da decisão recorrida, consiste em determinar se aos actos praticados na execução fiscal são aplicáveis as normas do procedimento tributário, nomeadamente a do artigo 60º da LGT que estabelece o direito de participação dos contribuintes, na modalidade de audição prévia, na formação das decisões que lhes digam respeito.

A solução desta questão, que ainda não obteve resposta suficientemente consolidada na jurisprudência tributária, tem por ponto de partida a determinação do sentido e alcance do artigo 103º da LGT, em cujo n.º 1 se diz que «o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional»; e no n.º 2 se prescreve que «é 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».

O enunciado normativo «o processo de execução fiscal tem natureza judicial», exprime literalmente o sentido de que a execução fiscal se realiza através de um «processo» e não de um «procedimento administrativo», no pressuposto hoje indiscutível que estamos perante realidades com natureza distinta. Como a questão já não é apenas de *nomen iuris* diferentes para o mesmo fenómeno processual, mas de categorias jurídicas funcional e estruturalmente diferenciadas, impõe-se averiguar se a “letra da lei” exprime correctamente o significado normativo nela contido.

À primeira vista, a maior dificuldade está no facto da norma dizer que a execução fiscal tem natureza de «processo judicial», quando é certo que a maior parte dos actos jurídicos compreendidos nessa forma processual não correspondem ao exercício de uma actividade jurisdicional. Como se sabe, do ponto de vista formal ou orgânico, à actividade dos órgãos inseridos na organização judicial dá-se o nome de *função judicial*; enquanto do ponto de vista material, a essa actividade dá-se o nome de *função jurisdicional* (cfr. art. 202º da CRP); e essa actividade é realizada de forma processualizada, a qual se assume, organicamente, como *processo judicial* e, materialmente, como *processo jurisdicional*.

Ora, deste ponto de vista, a execução não se podia identificar na *totalidade* com um processo de natureza judicial, porque o órgão de execução fiscal é um ente público não judicial. Neste sentido, nas palavras da lei, a execução fiscal apenas seria processo (judicial) na parte jurisdionalizada, a referida



no artigo 151º do CPPT, sendo procedimento (tributário) todos os demais actos jurídicos nela praticados pelos órgãos da administração tributária.

Mas a imperatividade do nº 1 do artigo 103º não permite chegar a essa conclusão. O que se extrai dessa norma é que a *natureza judicial* do processo de execução fiscal não pode prejudicar a possibilidade de participação dos órgãos da administração tributária nos *actos não jurisdicionais*. Com esta directiva, a lei pretende que se construa um modelo de execução fiscal, segundo a forma do processo judicial, que a um só tempo comporte momentos jurisdicionais, da competência do juiz, e momentos administrativos, da competência do órgão da administração tributária.

A existência de actos praticados por entidades diferentes, no exercício de funções diferentes, não significa, porém, que a formalização da execução fiscal se faça no primeiro caso através do *processo* e no segundo através do *procedimento administrativo*. Desde logo, porque esta conclusão colocaria no absurdo a circunstância daquele ser direito adjectivo e este integrar o direito substantivo, quando a sequência pré-ordenada de actos e formalidades actua em vista do mesmo objectivo de cobrança coerciva de tributos. Depois, porque não faz sentido cindir o processo de execução em duas partes, subsumindo cada uma delas num diverso sistema de normas, quando estão formalmente integradas na mesma unidade processual.

Não se deve estranhar que a execução fiscal se processe segundo o modelo do processo executivo judicial, apesar de intervenção de entes não judiciais. O facto de, em regra, o procedimento administrativo ser a forma da administração e o processo a forma da jurisdição, tal não significa que não possa haver meios processuais em consonância com a diversidade de situações típicas em crise. Veja-se o que acontece com o processo de contra-ordenação, em que a Administração desenvolve uma actividade materialmente jurisdicional, ou com o processo de jurisdição voluntária, em que o juiz desenvolve uma actividade materialmente administrativa. De igual modo, nada impede que as duas funções possam ser exercidas na mesma unidade processual, como aconteceu com a desjurisdicionalização relativa do processo executivo comum levada a efeito pelas alterações efectuadas à lei processual civil pelo DL nº 38/2003 de 8/3, ao entregar-se a direcção da execução a um solicitador de execução, como poderes de autoridade, reservando ao juiz o controlo a *posterior* dos actos executivos.

Portanto, a diversidade de interesses e pretensões de tutela pode determinar a imposição normativa de um módulo de composição que não corresponde ao modo normal de levar a cabo o exercício da respectiva função.

E assim acontece também com a execução fiscal das obrigações tributárias e de quaisquer actos administrativos que imponham o cumprimento de obrigações pecuniárias (cfr. arts. 149º, nº 3 e 155º do CPA). O modelo de execução coactiva de tais obrigações que o legislador escolheu tem por referência o *processo executivo judicial* e não o procedimento tributário ou executivo. A circunstância dos actos executivos poderem ser praticados por um órgão administrativo não lhe retira a natureza de processo nem o transforma parcialmente em procedimento administrativo. O sentido da norma do artigo 103º da LGT é o de que a execução fiscal actua através da forma de *processo*, entendido como um conceito moldado a partir do modelo que fornece o processo judicial, e não através da forma de *procedimento administrativo*, entendido como modo de realização do direito administrativo. E por isso mesmo, a atestar a natureza processual da execução fiscal, a alínea h) do nº 1 do artigo 54º da LGT a *contrario* exclui do procedimento tributário a cobrança das obrigações tributárias «na parte que tiver natureza judicial». Daí que, tendo todo o processo de execução fiscal natureza judicial, os actos nele praticados não possam ser qualificados como *actos procedimentais*, mas antes como *actos processuais*.

O legislador do CPPT não se afastou do princípio vector consagrado no nº 1 do artigo 103º e na alínea h) do nº 1 do artigo 54º da LGT. Depois de reafirmar na alínea g) do nº 1 do art. 44º que as normas do procedimento tributário não abrangem a cobrança das obrigações tributárias *na parte em que tiver natureza judicial*, ou seja, na parte relativa à execução fiscal, estruturou os actos executivos tendo por paradigma o modelo de processo executivo comum, muitos deles regidos pela lei processual civil. Com efeito, relativamente os principais actos que compõem a execução, como a citação, penhora, venda, convocação de credores, verificação e graduação de créditos, o CPPT remete para as normas congêneres do CPC e não para quaisquer normas procedimentais (cfr. nº 4 do art. 190º, nº 1 do art. 191º, nº 1 do art. 192º, nº 3 do art. 223º, 246º, 252º, al. c) do nº 1 do art. 257º e 258º). Daqui decorre a qualificação da execução fiscal como um *meio processual*, um instrumento criado pela ordem jurídica para a cobrança coerciva de obrigações tributárias (e das pecuniárias impostas por acto administrativo) mediante um processo e não mediante um procedimento administrativo.

Com esta fisionomia, a execução fiscal é um exemplo da actividade administrativa sujeita as formas processuais, actuando através de um verdadeiro processo, como tal designado na lei, fora da função jurisdicional do Estado, e não através do modo específico do exercício da função administrativa. E não interessa saber se processo e procedimento são duas espécies do mesmo género ou se são dois géneros opostos, pois a LGT e o CPPT considera-os categorias jurídicas bem distintas e autónomas.

Por isso, não se pode qualificar a actividade administrativa do órgão de execução fiscal como realizada no âmbito de um, perdoe-se-nos a expressão paradoxal, «procedimento processual». Na exe-

ção fiscal, há unidade e não diversidade de natureza, sendo exclusiva e integralmente de natureza processual, quer na parte jurisdicional, quer na parte não jurisdicional.

Ora, se execução fiscal deve ser qualificada como um processo, então o conjunto de actos por ele formado são *actos processuais* e não *actos procedimentais*. São actos processuais porque fazem parte do complexo de actos que formam a sequência processual e/ou porque têm relevância no desenvolvimento da relação processual. Não são actos procedimentais, porque não estão enquadrados num procedimento tributário que funcione como instrumento de concretização da relação jurídica tributária material que se estabeleceu entre o contribuinte e a administração tributária. A única conexão material que existe entre o procedimento tributário e o processo de execução fiscal concretiza-se na necessária antecedência daquele relativamente a este, na medida em foi nele que se formou o acto tributário subjacente ao título executivo.

A processualidade dos actos jurídicos da execução fiscal depende pois da sua integração na sequência processual e/ou da relevância jurídica imediata que têm na constituição, desenvolvimento e extinção da relação processual. Os actos processuais produzem efeitos *no* e *para* o processo, embora dele possam derivar também efeitos típicos de actos não processuais. Com efeito, o facto do acto processual estar incluído na sequência processual — *acto processual de sequência* — ou, se praticado fora, produzir efeitos necessários e primários no processo — *acto processual autónomo* — não significa que dele estejam excluídos consequências secundárias de direito substantivo. De igual modo, não há qualquer incompatibilidade em que alguns actos sejam simultaneamente processuais e de direito substantivo, como acontece com o pagamento como forma de extinção da acção executiva. Nestes casos, em que o acto produz a um tempo efeitos processuais e materiais, quando praticados dentro do processo, são indubitavelmente processuais.

O n.º 2 do artigo 103.º da LGT, pela remissão que faz para o n.º 1, e o artigo 151.º do CPPT, identificam a categoria dos actos processuais não jurisdicionais com os “*actos materialmente administrativos*”. Tratando-se de actos processuais, a expressão não tem o mesmo sentido com que normalmente é usada no direito administrativo, ou seja, como acto definidor ou regulador de situações jurídicas subjectivas substantivas. Enquanto actos de processo executivo, que nessa sede são produzidos, correspondem a uma realidade estritamente processual, não actuando sobre a realidade substantiva exterior ao processo, introduzindo novos efeitos na ordem jurídica. Daí que, os actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal pelos órgãos da administração tributária são os que definem posições subjectivas processuais e que por isso se caracterizam por uma natureza *formal* ou *instrumental*.

A partir do momento em que é instaurada a execução fiscal, emerge na esfera jurídica do executado, ao lado da posição substantiva que dá corpo à relação jurídica tributária materializada no título executivo, uma posição específica, integrada poderes, faculdades, deveres e sujeições, reportada ao desenvolvimento, modificação ou definição da relação processual. Ora, se essa posição subjectiva processual for afectada por um acto processual ilícito, o n.º 2 do artigo 103.º da LGT garante ao executado a abertura da via jurisdicional para defesa dessa posição. O direito à reclamação, através do processo expedito e urgente regulado nos artigos 276.º a 278.º do CPPT, é pois um direito subjectivo processual que o executado tem para se defender dos actos processuais lesivas das posições jurídicas que a lei processual lhe atribui.

Em consonância com essa norma, o artigo 276.º do CPPT estabelece que são susceptíveis de reclamação, as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração tributária «*que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado*». Portanto, os actos materialmente administrativos objecto de reclamação são apenas aqueles que forem produzidos «*no processo*», ou seja, os actos processuais, ainda que simultaneamente aplicam normas de direito material.

Posto isto, e determinada a natureza processual dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, conclui-se pela inaplicabilidade das normas próprias do procedimento tributário, como é o caso do artigo 60.º relativo ao direito de audição prévia, ao acto que indeferiu o pedido de isenção de garantia.

Pelos efeitos produzidos, o acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia é um *acto predominantemente processual*: faz cessar o efeito suspensivo da execução iniciado com o pedido de isenção, procedendo-se de imediato à penhora ou à compensação de dívidas (cfr. n.º 2 do art. 169.º n.º 1 do art. 89.º do CPPT).

É claro que o direito que o executado dispõe de ser isento de garantia, caso se verifiquem os requisitos positivos do «prejuízo irreparável» ou da «manifesta falta de meios económicos» e o requisito negativo de que «a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado» (n.º 4 do art. 52.º da LGT), foi atingido pelo indeferimento dessa pretensão. Na medida em que a lei reconhece ao executado o direito à isenção de garantia, ele corresponde, em si mesmo, a um verdadeira posição jurídica substantiva, que lhe proporciona uma utilidade efectiva que lhe foi negada por aquele acto e que até pode ser fonte de pretensão indemnizatória, quando agredido por acto ilícito.

Mas essa posição jurídica material apresenta uma clara natureza instrumental, que lhe advém do facto de, por si só, não proporcionar ao executado a satisfação da posição subjectiva de fundo que defende

na execução, e que é a de evitar o prosseguimento duma execução irregular ou injusta. A prestação da garantia ou a sua isenção são direitos de natureza processual, que funcionam como instrumentos ao serviço do interesse opositivo do executado, que apenas se concretizará com a procedência da impugnação judicial ou da oposição à execução. Os seus efeitos produzem-se quase exclusivamente no âmbito da execução, ainda que indirectamente se dirijam à obtenção do interesse de fundo que move o executado na execução. Por isso mesmo, ao proporcionar-lhe uma utilidade meramente instrumental, a isenção de garantia não pode deixar de ser qualificada como uma pretensão subjectiva de carácter processual.

Na execução fiscal a protecção jurídica dos direitos processuais do executado é assegurada através do controlo *a posteriori* dos actos executivos, sobre os quais cabe sempre ao juiz a última palavra. O *status activus processualis* do executado revela-se num processo jurisdicional realizado *na e através* da execução fiscal, que lhe dá garantias de defesa e contraditório bem superiores às que resultam da audiência prévia à prática do acto processual, ainda que dele resultem efeitos substantivos. Com efeito, seguindo o modelo do agravo em processo civil, o executado pode reagir imediatamente, no prazo de 10 dias, contra as eventuais ilegalidades praticadas no decurso da execução, com possibilidade da reclamação subir imediatamente se causar «prejuízo irreparável» ou, como tem defendido a jurisprudência, se a sua retenção a tornar absolutamente inútil.

Não se pode dizer que o executado precisa de ser previamente ouvido sobre os actos processuais que afectam os seus direitos processuais porque não há confiança na eficácia da protecção jurisdicional, quando a abertura de uma “fase jurisdicional” no próprio processo compensa de sobremaneira uma “fase procedimental”, ou porque é necessário garantir o “contraditório procedimental”, quando a celeridade processual lhe impôs o dever de instruir documentalmente os respectivos requerimentos (v.g. n.º 3 do art. 170.º e n.º 2 do art. 198.º do CPPT). A execução fiscal está estruturada para fornecer ao executado todas as garantias de defesa contra actos processuais ilegais, pelo que, se o legislador não teve necessidade de criar mais uma fase procedimental precedente à prática dos actos executivos, não se vislumbra que direitos fundamentais do executado possam justificar e exigir a introdução de uma nova “fase procedimental”, com o prejuízo que isso acarreta para realização célere do interesse público na cobrança dos tributos.

No caso dos autos, foi indeferido um pedido de dispensa de garantia, acto processual cuja prática, nos termos em que se expôs, não precisa de ser precedido de audiência prévia, como de resto, embora com outra fundamentação, se decidiu no Ac. do STA, de 7/12/2011, no rec. n.º 01054/11.

O Tribunal não pode socorrer-se do disposto no n.º 2 do artigo 715.º do CPC, aplicável ao presente recurso, porque a sentença recorrida, apenas deu como provado os factos pertinentes para a decisão da questão da falta de audiência, havendo necessidade de se fixar a matéria de facto alegada na petição da reclamação para conhecer da verificação dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia, o que só o tribunal recorrido pode fazer.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, e ordenar a baixa do processo para conhecer da questão que ficou prejudicada.

Custas pelo recorrido.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* (com declaração de voto anexa) — *Ascensão Lopes* (votou a decisão sem prejuízo de repensar alguns dos pontos da fundamentação que a sustentou.)

Concordo com a decisão, mas não com toda a sua fundamentação.

Subscrevo-a totalmente quando afirma que o processo de execução fiscal constitui um *processo judicial* e não um *procedimento tributário* ou *administrativo*. Como deixou dito no acórdão que relatei em 23/02/2012, no Processo n.º 59/12, o Órgão da Execução que instaura, conduz e tramita a execução fiscal constitui um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo processual, “substituindo” o juiz e praticando nele todos os actos que, não contendendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. E a competência que detém o processo não brota, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz. Razão por que, todos os actos inscritos no procedimento processual pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) estão submetidos a estritas *regras processuais*, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no CPC por força do disposto no artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

Todavia, já assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos

materialmente administrativos em matéria tributária, pois a estes procedimentos tributários há que aplicar os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a LGT prevê para os procedimentos tributários, designadamente a norma contida no seu artigo 60.º.

Ora, na minha perspectiva, a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente do processo judicial ou procedimento processual dirigido à cobrança coerciva de determinadas quantias, submetido, por isso, aos princípios e normas que disciplinam a actividade tributária.

Todavia, e como se deixou referido no citado acórdão, face à urgência objectiva, revelada pela norma ínsita no art.º 170.º do CPPT, de prolação dessa decisão, deve apelar-se ao regime contido no CPA, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «*Quando a decisão seja urgente*», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Razão por que, no caso vertente, seria dispensável o invocado princípio de audiência prévia, não podendo manter-se a sentença que anulou o acto reclamado com base na preterição dessa formalidade.

*Dulce Neto.*

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Matéria colectável. Avaliação indirecta. Manifestações de fortuna. IRS.*

### Sumário:

- I — *Evidenciada a aquisição, pela recorrida, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.*
- II — *Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.*
- III — *Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária - que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» -, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático, que a solução adoptada no acórdão recorrido não permite alcançar.*
- IV — *Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrida deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrida demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.*

Processo n.º 188/12-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Maria Lúcia Martins Pinto Correia Carapeto.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – A Fazenda Publica, veio recorrer da decisão da Mm<sup>a</sup> Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente o recurso interposto por Maria Lúcia Martins Pinto Correia Carapeto, com os sinais dos autos, contra a decisão do Director de Finanças do Porto que determinou a correcção da matéria colectável com o recurso a métodos indirectos, referente ao IRS do ano 2008, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). O presente recurso é deduzido contra a douta sentença que anulou a decisão de avaliação indirecta da matéria colectável efectuada ao abrigo do mecanismo previsto no art.º 89º-A da LGT por entender que a Administração Tributária incorreu em excesso de quantificação ao não considerar a justificação parcial da manifestação de fortuna evidenciada com a aquisição de um imóvel.

B). A ora recorrente aceita o julgamento da sentença ora recorrida quanto ao julgamento da matéria de facto, considerando assente que a contribuinte adquiriu em 2008 um imóvel pelo valor de € 415.000,00, apenas justificando a proveniência do montante de € 130.000,00, obtido com recurso a crédito bancário, o que consubstancia uma justificação parcial da manifestação de fortuna evidenciada.

C). A ora Recorrente insurge-se contra a sentença proferida na parte em que esta, em sede de julgamento da matéria de direito, acolhe uma interpretação do art.º 89º-A da LGT segundo a qual a justificação parcial da manifestação de fortuna deve ser considerada na determinação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial, concluindo pelo “excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido”.

D). A ora Recorrente defende, com o devido respeito, que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quanto à interpretação e aplicação do disposto no art.º 89º-A da LGT, opondo-se, assim, à jurisprudência contida no acórdão deste Venerando Tribunal, de 19/05/2010, no processo n.º 0734/09, que lhe serviu de referência e fundamento,

E). Mais defendendo, sem prescindir do entendimento que advoga, que a sentença sob recurso não retirou daquele acórdão as devidas consequências legais, pois a justificação parcial comprovada nos autos deveria conduzir a uma procedência parcial do recurso, anulando a decisão da Administração Tributária apenas na parte em que esta não reflecte aquela justificação, verificando-se, assim, uma incoerência entre a decisão do Tribunal, quanto à procedência total do recurso, e o entendimento exposto quanto à interpretação da lei.

F). A interpretação contida na sentença sob recurso, que ora se impugna, consubstancia, necessariamente, uma interpretação correctiva da norma de incidência tributária, contrária ao princípio constitucional da legalidade.

G). Assim, não se vislumbra que a letra da lei, especificamente o previsto no art.º 4º do art.º 89º-A da LGT, contemple a faculdade de a Administração Tributária, para efeitos de quantificação da matéria tributável sujeita a IRS, aplicar a taxa de 20% a outro valor que não seja o valor da aquisição do imóvel, estando vedada a possibilidade de fixar um rendimento inferior, mediante a aplicação daquela taxa de 20% ao valor de aquisição do imóvel deduzido da importância justificada parcialmente.

H). O método de tributação indirecta, previsto no art.º 89º-A da LGT, pressupõe, por definição, a tributação de um rendimento cuja existência é fortemente indiciada, a partir de factos típicos como as manifestações de fortuna, mas cuja fonte ou natureza, assim como a sua quantidade são desconhecidos.

I). Justamente, importa salientar que as manifestações de fortuna não são factos tributários, ou estaríamos perante uma tributação directa da despesa, o que não é o caso da norma em apreço.

J). As manifestações de fortuna são, isso sim, factos indiciadores de fraude ou evasão fiscais quando se verifica a desproporção com o rendimento declarado nos termos expressamente previstos na lei.

K). Ao justificar parte das manifestações de fortuna, o contribuinte não está a justificar parte do rendimento que se presume a partir da referida tabela, pois muito embora o cálculo do rendimento padrão seja proporcional ao valor de aquisição daquelas, o objectivo daquele método indirecto de tributação é o de tributar ingressos de rendimento que tenham escapado à devida tributação, com vista a uma aproximação da realidade contributiva.

L). Na falta de outros indícios que, nos termos do art.º 90º da LGT, permitam à Administração Tributária apurar matéria colectável em montante superior, a situação tributária do contribuinte, no ano em que ocorre a manifestação de fortuna, é apurada exclusivamente com base no rendimento padrão resultante da referida tabela e nunca em montante inferior, ainda que o contribuinte justifique parte do valor de aquisição.

M). É que subjacente ao método de tributação previsto no art.º 89º-A da LGT está o desconhecimento da real capacidade contributiva do contribuinte,

N). E uma justificação parcial da manifestação de fortuna implica o desconhecimento da realidade tributária global do contribuinte, para efeitos de IRS, não afastando, por isso, a presunção de fraude e evasão fiscal e a consequente aplicação do padrão de rendimento apurado a partir da tabela do nº4 do art. 89º-A da LGT, para a qual a lei não prevê qualquer redução.

O). A presunção de um rendimento padrão, contida no artº. 89º-A da LGT, é claramente uma presunção ilidível, através da prova da origem da totalidade dos fluxos financeiros que suportaram a totalidade do valor de aquisição da manifestação de fortuna evidenciada, nos termos consignados no n.º 3 daquele normativo legal.

P). A tributação com recurso ao método indirecto do art. 89º-A da LGT é um regime de carácter excepcional, estando a Administração Tributária estritamente vinculada aos critérios tipificados pelo legislador, não sendo admissível que considere um rendimento inferior ao que resulta da aplicação da tabela quando a lei apenas prevê a hipótese da aplicação de um rendimento superior.

Q). O entendimento que se defende com o presente recurso quanto à interpretação do artº. 89º-A da LGT, mais concretamente sobre a quantificação da matéria colectável em face de uma justificação parcial da manifestação de fortuna, tem um relevante apoio quer na doutrina, quer na jurisprudência, conforme supra se transcreveu.

R). Por sua vez, a interpretação acolhida na sentença sob recurso afigura-se sem assento na letra ou no espírito da lei, incorrendo numa interpretação correctiva do disposto no art. 89º-A da LGT, atentatória do princípio da legalidade tributária.

S). Termos que e se conclui que a decisão da Administração Tributária em crise não incorreu em excesso na respectiva quantificação da matéria colectável a tributar a título de acréscimos patrimoniais não justificados.

T). Sem prescindir da tese que se defende com o presente recurso, entende-se a ora Recorrida que na hipótese, que se repugna, de prevalecer a tese que vem sufragada na sentença sob recurso, segundo a qual a Administração tributária incorreu em erro na quantificação da matéria tributável com recurso ao método indirecto do artº. 89º-A da LGT, impunha-se que a decisão em crise fosse anulada parcialmente e não na sua totalidade.

U). Ou seja, a sentença sob recurso não retirou daquele acórdão as devidas consequências legais, pois a justificação parcial comprovada nos autos deveria conduzir a uma procedência parcial do recurso, anulando a decisão da Administração Tributária apenas na parte em que esta não reflecte aquela justificação, verificando-se, assim, uma incoerência entre a decisão do Tribunal, quanto à procedência total do recurso, e o entendimento exposto quanto à interpretação da lei.

V). Segundo a tese preconizada na sentença sob recurso, ao valor de aquisição do imóvel será de deduzir aquele montante de € 130.000,00, considerando uma matéria colectável de 20% de € 285.000,00, por ser este o valor de aquisição cuja origem não foi comprovada pela Recorrente (€415.000,00 - €130.000,00), ou seja, um rendimento padrão de € 57.000,00.

W). Consequentemente, o recurso interposto pela contribuinte contra a decisão de avaliação indirecta da matéria colectável referente a IRS de 2008 que fixou um rendimento liquido no montante de € 83.000,00, deveria ter procedido parcialmente, anulando-se a decisão da Administração Tributária no montante de € 26.000,00, que excede aquele montante de € 57.000,00.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve a decisão do Tribunal a quo ser revogada, mantendo-se a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto com todas as consequências legais.

**II** – Em contra alegações veio a recorrida, Maria Lúcia Martins Pinto Correia Carapeto, concluir:

Iª). Inconformada com a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, vem a Fazenda Nacional interpor recurso per saltum contra a dita sentença que determinou a anulação da decisão de avaliação indirecta da matéria colectável efectuada ao abrigo do mecanismo previsto no art. 89º-A da Lei Geral Tributária (LGT) por ter considerado que a Administração Tributária incorreu em excesso de quantificação ao não aceitar a justificação parcial da manifestação de fortuna evidenciada com a aquisição de um imóvel.

IIª). Considera a aqui Recorrida que o Tribunal a quo fez uma correcta interpretação e aplicação das normas insitas na Lei Geral Tributária relativas à tributação das manifestações de fortuna, na senda do que tem vindo a ser o entendimento do venerando Supremo Tribunal Administrativo.

IIIª). O objecto recurso da Ilustre Representante da Fazenda Pública impende sobre a decisão do tribunal a quo proferida nos presentes autos quanto à parte em que se considera a justificação parcial da manifestação de fortuna na determinação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, concluindo pelo “excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido”.

IVª). Considerou o Tribunal a quo, e bem, que a justificação parcial no montante de €130.000,00, obtido com recurso ao crédito por parte da ora Recorrida, deverá relevar para efeitos do cálculo do rendimento padrão a tributar.

V<sup>a</sup>). Conforme propugnado na douta sentença na esteira do referido acórdão do STA, parece ser esta a intenção do legislador, em conformidade com a “natureza das normas em causa — concernentes à incidência objectiva do imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária — que determina que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário” — e, bem assim a busca de um carácter interpretativo conforme os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático (...)”.

VI<sup>a</sup>). Pelo que, não tendo a Administração Tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da Recorrida, há manifesto excesso na quantificação.

VII<sup>a</sup>). Deste modo, perfilhando o entendimento instituído pelo referido tribunal, o Tribunal a quo concluiu, e bem, que, in casu, o acto que fixou à aqui Recorrida o rendimento tributável de €83.000,00, com recurso a avaliação indirecta, é ilegal.

VIII<sup>a</sup>). Quanto à determinação do valor a tributar, uma vez determinado valor de aquisição da manifestação de fortuna evidenciada, a lei presume que o rendimento padrão equivale a uma determinada percentagem desse valor, montante esse que é considerado para efeitos de tributação - Categoria G de IRS.

XX<sup>a</sup>). Logo, se o contribuinte lograr justificar parte do rendimento através do crédito bancário, tal justificação deverá ser considerada para efeitos de determinação da matéria colectável, ou seja, deverá ser deduzida ao montante determinado para efeitos de tributação, de acordo com o que ficou correctamente estabelecido pela douta sentença.

III - O MP emitiu parecer constante a fls. 384/386 no qual defende pelo provimento parcial do recurso, devendo “A sentença ser revogada e substituída por acórdão que proceda à anulação parcial do acto de fixação do rendimento tributável, fixando em € 57 000.”

IV - Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1<sup>a</sup> instância os seguintes factos:

a) Por escritura pública de compra e venda e mútuo com hipoteca, celebrada no dia 28/05/2008, a recorrente adquiriu pelo preço de €415.000,000 a “Fracção autónoma designada pela letra “C”, correspondente à habitação treze, no primeiro andar, tipo T - Três, com entrada pelo n.º 174, (...) do prédio urbano situado na Rua Aleixo Mota, no 164, 174 e 196, da freguesia de Lordelo do Ouro, Concelho do Porto, descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o número novecentos e nove/Lordelo do Ouro (...) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 4303-C...” (cf. doc. de fls. 49 a 63 dos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido).

b) A aquisição identificada em a) havia sido precedida da elaboração de contra promessa de compra e venda celebrado em 31/11/2007, entre a imobiliária “Promotop III — Promoção Imobiliária, Lda.”, na qualidade de promitente vendedora e a, aqui, recorrente, na qualidade de promitente compradora (cf. doc. de fls. 68 a 70 dos autos).

c) A cláusula terceira do contrato promessa identificado em b) refere que “O preço da presente promessa de compra e venda é de € 415.000,00 (...) e será pago pelos segundos contraentes à primeira da seguinte forma; a) € 285.000,00 (...), a título de sinal e de princípio de pagamento, da qual a primeira contraente dá, neste acto, a respectiva quitação; b) € 130.000,00 (...) a liquidar no acto da escritura definitiva de compra e venda...” (cf. doc. de fls. 67 dos autos).

d) A recorrente emitiu em 20/05/2008, à ordem da sociedade “Promotop III, Lda.” o cheque n.º 2468518836, no montante de €130.000,00, sacado da sua conta no Barclays (cf. doc. de fls. 34 a 36 dos autos).

e) A recorrente contraiu no Barclays Bank PLC um empréstimo no montante de €158.000,00 (crédito à habitação) tal como resulta da escritura de compra e venda do imóvel e do documento complementar anexo à mesma (cf. doc. de fls. 56 a 65 dos autos).

f) Na sequência da constatação, através dos elementos constantes do sistema informático da DGCI, de que no ano de 2008, a recorrente adquiriu a fracção autónoma identificada em a), a Divisão de Liquidação dos Impostos s/ o Rendimento e a Despesa elaborou uma informação com o seguinte teor:

*“1.1 Através dos elementos constantes do sistema informático da DGCI, designadamente relação notarial Modelo II, referente ao ano de 2008, verifica-se que nesse ano, o contribuinte acima identificado adquiriu a fracção C, de um prédio urbano, inscrito na matriz predial da freguesia de Lordelo do Ouro, concelho do Porto, sob o art. 4303, pelo valor de €415.000,00.*

*1.2 De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 89º-A da LGT, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no número 4, ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.*

*1.3 Nos termos do citado normativo legal, à referida aquisição corresponde o rendimento padrão de €83.000, 000 (€415,000, 00x0,2).*

Relativamente ao mesmo ano de 2008, o contribuinte, em apreço, apresentou a declaração modelo 3 de IRS com um rendimento global de €14.171,96, que, considerando as deduções previstas no Código de Imposto sobre o Rendimento Singular (CIRS), originou um rendimento colectável de €10.491,32.

Verificada a divergência anteriormente referida, foi o contribuinte notificado do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS do ano de 2008, (...).

Assim, em virtude de o rendimento declarado no ano de 2008, pelo contribuinte em análise, ser inferior a 50% do rendimento padrão e não tendo ficado demonstrada a origem da totalidade da manifestação de fortuna evidenciada, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o número 4 do referido artigo 89º-A, se proceder à fixação do rendimento no montante de €83.000,00, o qual, de acordo com a alínea a) do número 1 do artigo 9º do código do IRS, vais ser considerado como rendimento da categoria G, como foi demonstrado no projecto de decisão enviado ao contribuinte em 14-04.2010” (cf. doc. de fls. 27/28 dos autos).

g) A recorrente havia sido notificada para a audição prévia sobre a proposta de recurso ao método indirecto, respondendo em 22/11/2010, e juntando para o efeito vários documentos a saber: “Cópia do cheque n.º 2468518836, do Barclays, de 20.05.2008, no valor de € 130.000,00, referente ao pagamento do valor residual do preço de compra da fracção identificada (...) cópia do extracto bancário do Barclays referente ao mês de Maio de 2008, evidenciador do movimento do identificado cheque” (cf. doc. de fls. 20 a 36 dos autos).

h) Além dos documentos referidos em g) a recorrente naquela sede juntou, ainda, para prova da existência do montante de € 285.000,00, pago a título de sinal, uma escritura de cessão de quotas e alteração de pacto social celebrada em 04/12/1991, pelo montante de 2.000 contos; um contrato promessa de compra e venda de uma fracção autónoma designada pela letra “BG” sita em Viana do Castelo, pelo valor de 1.800 contos; um contrato promessa de compra e venda de uma fracção autónoma designada pela letra “S” sita em Viana do Castelo, celebrado em 24/03/1995, pelo preço de 13.300 contos e um contrato de trespasse de loja pelo preço de € 49.880,00, realizado em 12/07/2002 (cf. doc. de fls. 37 a 47 dos autos).

i) A recorrente foi notificada da fixação, por avaliação indirecta, através do ofício n.º 16816/0354 de 15/03/2011, ali se referindo “DE ACORDO COM A FUNDAMENTAÇÃO EM ANEXO - Nos termos do artigo 89º-A da lei Geral Tributária (LGT), fixo o rendimento tributável, a enquadrar na categoria G, no montante de €83.000,00 (oitenta e três mil euros)” (cf. doc. de fls. 25 e 26 dos autos).

j) A escritura de “Partilha” celebrada entre a recorrente e seu marido, José Jorge Cavaco Carapeto, em 24/04/2008, na sequência do divórcio que ocorreu no processo de divórcio por mútuo consentimento n.º 2468/2007, 3ª Conservatória do Registo Civil do Porto, em 26/12/2007 (cf. doc. de fls. 72 a 78 dos autos, que aqui se dá por reproduzido).

k) Os comprovativos das declarações de rendimentos — Modelo 3 de IRS da reclamante e seu marido dos anos de 2005, 2006 e 2007 (cf. doc. de fls. 79 a 98 dos autos).

l) O comprovativo da declaração de rendimentos — Modelo 3 de IRS de José Jorge Cavaco Carapeto, do ano de 2008, no qual declarou a título de rendimento bruto o montante de €59.885, 23 (cf. doc. de fls. 99 a 103 dos autos).

m) O nome de José Jorge Cavaco Carapeto não consta do contrato promessa de compra e venda da fracção em apreço nestes autos, porque tinha ficado acordado verbalmente entre a recorrente e o, então, marido, que aquela fracção ficava para a recorrente (cf. depoimento da testemunha).

n) Na data da celebração do contrato promessa a que se alude na alínea b) o José Jorge Cavaco Carapeto não assinou o referido contrato porque já sabia que não ia ficar com aquele imóvel (cf. depoimento da testemunha).

o) O presente recurso foi apresentado em 01/04/2011 (cfr. doc. de fls. 1 dos autos).

V. Cabe agora decidir.

V.I. A decisão recorrida anulou o acto de fixação da matéria tributável louvando-se nos seguintes argumentos:

Resulta dos autos que parte do preço do imóvel - 130.000 euros – foi pago com recurso a crédito bancário.

Ora, não tendo a administração tributária efectuado na matéria tributável a dedução relativa ao empréstimo bancário referido, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto que fixou o rendimento tributável.

Apoiou-se a decisão recorrida no Acórdão do Pleno desta Secção, de 19.05.2011, proferido no Processo n.º 0734/09.



**V.2.** Diferente entendimento exprime a recorrente Fazenda Pública, a qual faz apelo aos seguintes argumentos:

Não resulta da letra da lei que a Administração Tributária, para efeitos de quantificação da matéria tributável em sede de IRS, possa aplicar a taxa de 20% a outro valor que não seja o da aquisição do imóvel, deduzida da importância justificada.

Com efeito, o método de tributação indirecta, previsto no art.º 89º-A da LGT, pressupõe, por definição, a tributação de um rendimento cuja existência é fortemente indiciada, a partir de factos típicos como as manifestações de fortuna, mas cuja fonte ou natureza, assim como a sua quantidade são desconhecidos.

As manifestações de fortuna constituem factos indiciadores de fraude ou evasão fiscais quando se verifica a desproporção com o rendimento declarado nos termos expressamente previstos na lei, por isso, ao justificar parte das manifestações de fortuna, o contribuinte não está a justificar parte do rendimento que se presume a partir da referida tabela, pois muito embora o cálculo do rendimento padrão seja proporcional ao valor de aquisição daquelas, o objectivo daquele método indirecto de tributação é o de tributar ingressos de rendimento que tenham escapado à devida tributação, com vista a uma aproximação da realidade contributiva.

E, assim, a situação tributária do contribuinte, no ano em que ocorre a manifestação de fortuna, é apurada exclusivamente com base no rendimento padrão resultante da referida tabela e nunca em montante inferior, ainda que o contribuinte justifique parte do valor de aquisição.

A presunção de um rendimento padrão, contida no art.º 89º-A da LGT, é claramente uma presunção ilidível, através da prova da origem da totalidade dos fluxos financeiros que suportaram a totalidade do valor de aquisição da manifestação de fortuna evidenciada, nos termos consignados no n.º 3 daquele normativo legal.

A tributação com recurso ao método indirecto do art.º 89º-A da LGT é um regime de carácter excepcional, estando a Administração Tributária estritamente vinculada aos critérios tipificados pelo legislador, não sendo admissível que considere um rendimento inferior ao que resulta da aplicação da tabela quando a lei apenas prevê a hipótese da aplicação de um rendimento superior.

A interpretação acolhida na sentença sob recurso afigura-se sem assento na letra ou no espírito da lei, incorrendo numa interpretação correctiva do disposto no art.º 89º-A da LGT, atentatória do princípio da legalidade tributária.

De qualquer forma, mesmo a prevalecer a tese que vem sufragada na sentença sob recurso, impunha-se que a decisão em crise fosse anulada parcialmente e não na sua totalidade, anulando-se a decisão da Administração Tributária no montante de € 26.000,00, que excede aquele montante de € 57.000,00.

**V.3.** A recorrida manifesta concordância com a sentença recorrida invocando o seguinte:

Não tendo a Administração Tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da Recorrida, há manifesto excesso na quantificação.

O Tribunal a quo concluiu, e bem, que, *in casu*, o acto que fixou à aqui Recorrida o rendimento tributável de € 83.000,00, com recurso a avaliação indirecta, é ilegal.

Se o contribuinte lograr justificar parte do rendimento através do crédito bancário, tal justificação deverá ser considerada para efeitos de determinação da matéria colectável, ou seja, deverá ser deduzida ao montante determinado para efeitos de tributação, de acordo com o que ficou correctamente estabelecido pela dita sentença.

**V.4.** O M<sup>º</sup>P<sup>º</sup>, por sua vez, entende que, mesmo a sufragar-se a tese da sentença recorrida, baseada no Acórdão que a inspirou, a decisão não poderá ser a que foi tomada.

Com efeito, o acto tributário não deve ser anulado totalmente por excesso de quantificação, antes anulado parcialmente no montante de 26.000 euros e fixado em 57.000 euros como resultado de mera operação aritmética, na exacta medida em que exceda a fixação do rendimento padrão resultante da interpretação da norma constante do art.º 89º-A, n.º 4 da LGT, consagrada no Acórdão do Pleno da SCT, de 19.05.2010, proferido no Processo n.º 0734/09.

Vejamos então qual a tese que merece, em nosso entendimento, o apoio legal.

**VI.** Esta questão não é pacífica, tendo suscitado vários votos de vencido no Acórdão acima citado.

A tese defendida pela Fazenda Pública teve expressão no Acórdão do Pleno desta Secção, de 28.01.2009, proferido no Processo n.º 0761/08.

**VI.1.** A doutrina defendida neste último aresto fica evidenciada na transcrição que se segue:

*“Assim, quando o contribuinte não faça essa prova e não existam indícios fundados que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior; “considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte...” (n.º 4 do citado artigo), que no caso em apreço e estando em causa a aquisição de imóveis, é o valor de aquisição.*

*Como vimos, entendeu o aresto recorrido que, na determinação do rendimento tributável a fixar pela AT, “ao valor da manifestação de fortuna em causa, haverá que deduzir o montante justificado,*

aplicando-se então sobre o resultado obtido..., o critério fixado na lei para determinar o rendimento padrão”.

Contudo e como bem se salienta no aresto tido por fundamento, cuja jurisprudência ali fixada sufragámos e que não vemos motivo para alterar, “tal interpretação não tem, porém, qualquer correspondência com a norma aplicável, pois em nenhuma situação a lei manda subtrair ao valor de aquisição o valor justificado por outras fontes para calcular o rendimento padrão.

Este apura-se determinando 20% do valor de aquisição e serve, numa primeira fase, para verificar se o rendimento declarado é desproporcionado em pelo menos 50% desse valor.

Se essa situação ocorrer, estão verificados os pressupostos legais para o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável, cabendo, então, ao sujeito passivo o ónus da prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade.

E de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

Em suma..., o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado).

Ao considerar que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada pela recorrente no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado – de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, fez o Mmo. Juiz “a quo” errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT.

Razão por que a decisão recorrida se não pode, assim, manter”.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, tendo a recorrida adquirido uma fracção autónoma pelo valor de € 249.398,95, o que constitui manifestação de fortuna, uma vez que o valor de aquisição é igual a 50.000 contos e sendo o rendimento padrão previsto no predito n.º 4 do artº 89º-A de 20% do valor de aquisição (€ 49.879,79), ressalta à evidência que o rendimento declarado (€ 6.575,74) é inferior ao rendimento padrão (€ 24.939,89), impondo-se, assim, a avaliação indirecta.

Verificados, assim, os pressupostos legais para a avaliação indirecta da matéria colectável, cabia ao sujeito passivo a prova de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e de que era outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada.

Conclui-se, assim, que na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no artº 89º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna, deve considerar-se como rendimento tributável, em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º 4 do citado artigo, que, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição”.

**VI.2.** Por sua vez, no Acórdão a que a sentença recorrida fez apelo, invocou-se a seguinte argumentação jurídica:

“Da interpretação do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT)

Dispõe o art.º 89.º-A da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/4, que “há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

Por sua vez, estabelece o seu n.º 2 que, entre as manifestações de fortuna previstas na tabela supra referida estão as aquisições de imóveis, cujo valor de aquisição seja igual ou inferior a 50.000 contos (€ 249.398,95), adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores adquiridos pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do agregado familiar (al. a)) e os bens que aqueles fruam, adquiridos nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo (al. b)).

Por último, determina o seu n.º 3 que, “verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito”.

No caso dos autos, a recorrente apenas provou a proveniência de parte do preço que pagou pelo imóvel, mostrando os rendimentos por si declarados uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento resultante da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT (na redacção vigente no ano de 2004).

A alegação da recorrente de que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado – de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, não tem suporte legal, como

se decidiu já no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA 28/1/09, no recurso n.º 761/08, e também no acórdão da mesma Secção de 27/5/09, no recurso n.º 403/09, onde expressamente se afirma que o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património apenas releva para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas foram adquiridas com aquele valor.

Assim, uma vez evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), têm de considerar-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.

Com efeito, cabendo à Administração tributária o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, cabe-lhe provar que o rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo mostra uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão fixado na referida tabela.

O rendimento padrão serve assim, numa primeira fase, para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável. E uma vez provados esses pressupostos, passa a competir ao sujeito passivo o ónus de prova da ilegitimidade do acto por erro nos pressupostos, pela demonstração de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT).

Neste contexto, para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”. A justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos globais que permitiram tal manifestação de fortuna.

Ora, não tendo a Recorrente justificado a totalidade do montante que lhe permitiu efectuar a referida aquisição, têm de se dar por verificados os pressupostos legais para a aplicação do método indirecto de avaliação do seu rendimento tributável, e legitimado o acto.

Assim, não se demonstra, pois, a ilegalidade do recurso à avaliação indirecta, como bem se entendeu no acórdão recorrido.

Entende-se, contudo, que já assim não é no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.

Embora se tenha presente a decisão recorrida seguiu a anterior jurisprudência deste Supremo Tribunal, designadamente a que resulta do supra citado aresto do Pleno desta Secção, e bem assim que a solução perfilhada é a que resulta literalmente da letra do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, que apenas prevê de forma expressa a possibilidade de afastamento do valor determinado tendo por referência o “rendimento padrão” quando a administração tributária fixar rendimento superior, de acordo com os critérios fixados no artigo 90.º, entende-se, contudo, ser outra a solução imposta pelo espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa.

Assim, no que à natureza das normas em causa respeita, parece dever entender-se que as normas previstas no n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária são, nesta segunda fase (em que em causa está a determinação e quantificação do rendimento sujeito a IRS), normas de incidência objectiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do respectivo Código (neste sentido, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 368/369, nota 415), ou, pelo menos, normas que densificam e concretizam aquelas e, como tais, sujeitas a idênticas regras e princípios.

Ora, se assim é, então ter-se-á de considerar ser-lhes aplicável a proibição de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva (neste sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, em especial pp. 497/498), que, no plano da lei ordinária, o artigo 73.º da LGT, ao dispor que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário», expressamente consagra.

Não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume, na medida em que logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS. Impedir o contribuinte de fazer essa prova ou defender que não se pode dar qualquer relevância à demonstração da proveniência parcial do rendimento utilizado na manifestação da fortuna, argumentando que a quantificação tem, necessariamente, de ser aquela

que resulta da aplicação de um critério estritamente legal e que parte de uma ficção ou presunção de um determinado rendimento sujeito a tributação (rendimento padrão), constituiria, desde logo, uma clara e directa violação do artigo 73.º da LGT, pois que sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objectiva de IRS, há que dar à parte desfavorecida com esta presunção a possibilidade de a ilidir, mediante prova em contrário (n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil).

Acresce que a solução a que conduziria o não relevo da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.

De facto, mal se compreenderia, à luz dos referidos princípios, que, perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indirecta por “sinais exteriores de riqueza” e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, o contribuinte que nada justificou fosse tributado em sede de categoria G de IRS por montante exactamente igual ao contribuinte que justificou que parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado lhe adveio do recurso a um empréstimo bancário, crescendo, ainda que o montante obtido por via do empréstimo bancário acabaria também por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de montante não sujeito a tributação em sede de IRS.

Ora, a interpretação adoptada no acórdão recorrido conduz, inevitavelmente, a um tratamento grosseiramente igualitário de situações diversas e bem assim autoriza e valida a tributação de rendimentos que, comprovadamente, não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, razões pelas quais deve ser rejeitada sob pena de afronta aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais (Cfr., o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de 29 de Abril de 1997, que julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, a norma do §2 do artigo 14.º do Código do Imposto de Capitais, na parte em que não permite a elisão de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios e respectiva anotação de CASALTA NABAIS, que convoca também o princípio da capacidade contributiva para defesa de que a predita norma também é inconstitucional em si mesma, na medida em que permite a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva - «Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva: Acórdão n.º 348/97, processo n.º 63/96», Fisco, n. 84/85, Setembro/Outubro 1998, ano IX, pp. 85/95).

Tenha-se finalmente em conta que a natureza subsidiária da avaliação indirecta (artigo 85.º, n.º 1 da LGT) - de que, ao menos na perspectiva do legislador (cfr. a alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT), a avaliação por sinais exteriores de riqueza comunga -, e bem assim a regra segundo a qual à avaliação directa se aplicam, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa (artigo 85.º n.º 2 da LGT) parecem igualmente militar no sentido de que a justificação parcial feita pelo contribuinte do acréscimo patrimonial há-de reflectir-se na fixação do rendimento a sujeitar a imposto, tanto mais que o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT expressamente admite o afastamento da tributação do montante determinado pelo “rendimento padrão” quando existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o que permite afirmar o carácter supletivo do recurso ao rendimento padrão, ao menos na perspectiva da Administração tributária.

Ora, se assim é para a Administração tributária, perante meros indícios, embora fundados e consonantes com critérios legalmente definidos, não se vê que deva ser de outro modo quando a situação seja a inversa e o contribuinte disso faça prova.

É que, julgamos que também no plano procedimental tributário, o princípio do Estado de Direito Democrático (artigo 2.º da Constituição da República) postula esse justo equilíbrio, essa paridade de posições jurídicas recíprocas, nas situações em que não se vislumbra que um interesse público de especial relevo imponha solução diversa (cfr., sobre o tema em geral, PEDRO MACHETE, Estado de Direito Democrático e Administração Paritária, Coimbra, Almedina, 2007).

Diga-se finalmente que a solução propugnada é a sustentada pela mais recente doutrina que ex professo tratou a questão (cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, A Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável, Coimbra, Almedina, Abril 2010, pp. 301/305), o que não deve deixar de ser salientado.

Os argumentos supra expostos conduzem, assim, a que se entenda que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzido do montante do empréstimo bancário que demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel em questão, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.

*Ora, atendendo a que, no caso dos autos, a administração tributária nenhuma dedução relativa ao empréstimo bancário efectuou na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto que constitui o objecto do presente recurso judicial - acto que fixou à ora recorrente o rendimento tributável de € 75.000,00 com recurso a avaliação indirecta -, pelo que se impõe a respectiva anulação judicial”.*

**VI.3.** Desde já se dirá que perfilhamos o entendimento expresso neste último aresto, que o Relator dos presentes autos também subscreveu, não obstante os votos de vencidos dos Ex.mos Conselheiros que votaram contra.

Na verdade, independentemente de estarmos perante uma forma especial de tributação e de apuramento da matéria tributável, não se pode aceitar que um contribuinte pague IRS sobre um empréstimo bancário, como seria o caso dos autos e do acórdão acima transcrito.

Para além de o IRS incidir sobre rendimento e não sobre despesa, este entendimento conduziria a uma sanção pecuniária inadmissível. É certo que se o contribuinte não justificar a proveniência do rendimento que permitiu a aquisição, é perfeitamente compreensível que ele sofra alguma sanção, ou de natureza contra-ordenacional, por não declaração de rendimentos, ou que se tribute o montante que não justificar. Agora, com o devido respeito, é de todo inadmissível tributar valor que nem sequer está sujeito a IRS, como é o caso de empréstimo bancário destinado a habitação.

No caso dos autos, tendo sido justificada a proveniência de 130.000 euros, o tributo deve incidir apenas sobre a parte não justificada o que determina que a matéria colectável seja fixada apenas em 285.000 euros e o tributo de 57.000 euros, tal como referido pelo M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> e pela própria Fazenda Pública.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, concede-se parcial provimento ao recurso jurisdicional e, revogando-se parcialmente a sentença recorrida, julga-se parcialmente procedente o recurso do acto de fixação do rendimento colectável na parte justificada.

Custas por recorrente e recorrida na proporção do vencimento.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maças*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

Processo n.º 419/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Casa da Lavandeira, Turismo de Habitação, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A Casa da Lavandeira, Turismo de Habitação, Lda, recorrida no recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública contra o despacho interlocutório proferido em 21/4/2010 no processo de impugnação n.º 812/09.9.BEPRT, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, e que julgou improcedente a excepção de caso julgado, ao abrigo dos artigos 668º e 669º do CPC, veio arguir nulidades e requerer a aclaração do acórdão, com os seguintes fundamentos:

(i) Desconhece a base documental em que o acórdão se terá fundamentado para dizer que existe “quase total” coincidência entre a impugnação judicial de 2003 e a presente impugnação de 2009, pois a recorrente não instruiu o recurso com a certidão referida no artigo 693º-B do CPC:

(ii) A pronúncia sobre o específico teor da impugnação de 2003 extravasa o domínio dos poderes de cognição oficiosa do Tribunal *ad quem*, na medida em que conhece de elementos que teriam que ser juntos pela Fazenda Pública, e se foram, não teve oportunidade de exercer o contraditório;

(iii) A entender-se que o Tribunal *ad quem* podia, oficiosamente, requerer a junção aos autos de recurso das impugnações de 2003 e 2009, foi violado o artigo 3º-A do CPC, por falta de contraditório.

(iv) O Tribunal entendeu seleccionar matéria de facto para decidir na excepção de caso julgado, quando tal matéria não constava das conclusões do recurso.

A Fazenda Pública, notificada, não respondeu.

2. As arguidas nulidades e os solicitados esclarecimentos são de indeferir pelo seguinte:

(i) A base documental em que o acórdão se baseou para dizer que há uma coincidência entre os factos alegados na impugnação de 2003 e na impugnação de 2009 foi a leitura das duas petições constantes dos autos. Embora no contexto da decisão essa observação seja secundária, porque o essencial tem a ver com a identidade da relação material subjacente nas duas impugnações, em que se decidiu que era a mesma - direito à educação do IVA com fundamento em que houve prestações de serviços sujeitos a imposto -, a petição da impugnação de 2003 e a sentença que a julgou improcedente encontram-se

nos autos, designadamente a fls. 118 a 130 do processo instrutor que foi junto pela Fazenda Pública. É certo que por despacho de fls. 288 foi ordenada a remessa do recurso ao STA que subiu processado nos próprios autos, quando o mesmo deveria subir em separado. Mas, não se ordenou a correcção do erro no modo de subida, notificando as partes para indicarem as peças necessárias à instrução (n.º 2 do art. 702.º do CPC) porque, tendo em conta a decisão que ira ser proferida, era um acto inútil ordenar a baixa dos autos principais e autuar o recurso em separado.

(ii) Para a questão que foi colocada – o caso julgado formado pelo trânsito em julgado da sentença proferida sobre a impugnação de 2003 – o Tribunal tinha o poder e a obrigação de confrontar o que foi decidido com a pretensão formulada na impugnação. Como os limites objectivos do caso julgado se definem por referência ao objecto do processo, era absolutamente necessário analisar a impugnação de 2003, tendo em vista averiguar se existia a alegada identidade de sujeitos, de causa de pedir e de pedido. O contraditório sobre esses factos, invocados nos artigos 33 a 40 das alegações, podia ser efectuado nas contra-alegações, sendo certo que a impugnação que efectuou em 2003 e a sentença que em 2005 a julgou improcedente naturalmente que são factos do conhecimento directo da reclamante.

(iii) O Tribunal podia officiosamente ordenar a junção aos autos da impugnação de 2003 (alínea d) do n.º 1 do art. 700.º do CPC), mas não teve a necessidade de o fazer, uma vez que tal peça já se encontrava nos autos.

(iv) O acórdão não faz qualquer julgamento de facto, limitou-se apenas a noticiar e sequenciar os actos e factos processuais indicados nos artigos 1 a 11 das alegações, os quais não foram impugnados pela reclamante nas contra-alegações, tendo em vista a melhor compreensão da matéria que importava julgar, sem que algum deles tivesse influência decisiva no processo.

3. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir as arguidas nulidades e o pedido de esclarecimento.

Custas pela reclamante.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Imposto de selo. Usucapião. Benfeitorias.*

### Sumário:

- I — Para efeitos do imposto de selo, a usucapião é uma transmissão gratuita que apenas nasce com o trânsito em julgado da acção de justificação judicial, com a celebração da escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação.*
- II — Tendo sido adquirido por usucapião apenas um prédio rústico, onde foi construído um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeito de imposto de selo.*

Processo n.º 833/11-30.

Recorrentes: Manuel Rebelo e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. Manuel Rebelo e mulher Maria Roda Henriques Rebelo, devidamente identificados nos autos, interpõem recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a acção de impugnação do Imposto de Selo que lhes foi liquidado pela aquisição de um imóvel.

Para tal, nas alegações concluíram o seguinte:

a) A justificação notarial não constitui título de aquisição ou transmissão de qualquer direito real, não possui qualquer eficácia constitutiva ou translativa desse direito, pelo que nenhuma transmissão se deu à data da escritura que constituiu somente um instrumento de documentação para efeitos de registo predial.

b) Ora vigorando no Direito Fiscal o princípio da tipicidade "nullum tributum sine lege", não haverá imposto que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal, não havendo pois transmissão, não poderá haver imposto.

c) Contudo, e caso assim não se entenda, então a existir tributação e a considerar-se a existência de uma transmissão para efeito fiscal, a mesma não poderá ter como base o valor da benfeitoria, mas somente do prédio rústico onde a mesma foi implantada.

d) Assim sendo, e a aceitar-se a incidência de imposto, então só o acto de aquisição do prédio usucapido é que deve inscrever-se no âmbito da incidência objectiva do imposto de selo e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.

e) Deste modo, tendo sido dado como provado, que o prédio adquirido por usucapião foi apenas o prédio rústico onde foi erigida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto, nesse sentido se deve pois dar provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e mandando-se corrigir a liquidação neste sentido.

1.1. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.2. O Ministério Público não emitiu parecer.

2. Na sentença deram-se por assentes os seguintes factos:

A) Por escritura pública de Justificação, outorgada em 21/11/2006, no Cartório Notarial de Batalha, os impugnantes declararam-se donos e legítimos possuidores do prédio urbano, composto de casa de habitação, sito no lugar de Salir de Matos, concelho de Caldas da Rainha, inscrito na matriz em nome do justificante marido sob o artigo 1.220, invocando a usucapião baseada em posse não titulada, adquirida por doação verbal dos pais dele, no ano de 1963 - fls. 14 a 16 do p.a

B) Na mencionada escritura, declararam os impugnantes «Que em consequência daquela doação verbal, possuem o identificado prédio, em nome próprio, há mais de vinte anos sem a menor oposição de quem quer que seja desde o seu início, posse que sempre exerceram sem interrupção e ostensivamente com o conhecimento de toda a gente e a prática reiterada dos actos habituais de um proprietário pleno, habitando-o, nele depositando e guardando materiais e bens de consumo, tudo na convicção de exercerem um direito próprio, sem qualquer interrupção, pagamento das contribuições e demais encargos, pelo que, sendo uma posse pacífica, contínua, pública e de boa fé durante aquele período de tempo, adquiriram o citado prédio por, usucapião.» - fls. 15 vº

C) A casa de habitação cuja posse foi justificada foi construída pelo impugnante em terreno doado verbalmente pelos seus pais, em 1963 - facto referido pelas testemunhas Laurinda da Conceição Eugénio, Albertina Santos Ribeiro Alves e Hermínio Lourenço Carvalho.

D) A coberto dos ofícios de fls. 6 e 7, cada um dos impugnantes foi notificado para proceder ao pagamento de imposto de selo no montante de 8.558,50€.

E) Contra as referidas liquidações foi deduzida reclamação graciosa, conforme requerimento de fls. 2 a 4 do p.a., que se dá por integralmente reproduzido.

F) Por despacho datado de 19/06/2007, a reclamação graciosa referida na alínea antecedente foi indeferida - fls... do p.a.

3.1 Os recorrentes, que pretendem a isenção do imposto que lhes foi liquidado pela aquisição de um imóvel, impugnam a sentença recorrida com dois fundamentos: (i) a transmissão do imóvel não ocorreu na data em que foi celebrada a escritura de justificação notarial, mas na data em que o imóvel lhes foi doado verbalmente; (ii) a admitir-se que a transmissão apenas ocorreu com a escritura de justificação notarial, o imposto apenas pode incidir sobre o prédio rústico, o que lhes foi doado, e não o prédio urbano que nele construíram.

A sentença recorrida considerou que “*através da doação verbal dos pais do impugnante marido, este e sua esposa apenas adquiriram a posse, pois que o direito de propriedade não lhes foi (validamente) transmitido*” e que a aquisição por usucapião é considerada, para efeitos fiscais, uma transmissão gratuita, que “*só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou “transmissão”: a data em que transitar em julgado a acção de justificação ou for celebrada a escritura de justificação notarial*”. A sentença deu como provado que a casa de habitação cuja posse foi justificada foi construída pelo impugnante em terreno doado verbalmente pelos seus pais, em 1963 (alínea c) dos probatórios), mas desse facto não extraiu qualquer conclusão.

No conteso global da sentença, embora certa quantos momentos em que ocorreu a transmissão, há um erro quanto ao identificação do prédio que os recorrentes adquiriram por usucapião. Com efeito, por um lado, dá-se por provado que o objecto da doação verbal foi um *prédio rústico*, mas por outro, diz-se que os recorrentes adquiriram por usucapião um *prédio urbano*, prédio que eles construíram naquele terreno. Esta contradição acaba por ter reflexos na legalidade do acto impugnado, que liquidou o imposto de selo como se os recorrentes tivessem adquirido por usucapião um prédio urbano, quando na realidade adquiriram um prédio rústico.

A tese de que a aquisição do prédio se deu em 1963 e não em 2006, ano em que foi justificada a posse por usucapião, não procede, como se explicou na sentença recorrida.

É sabido que o direito fiscal, apesar de apelar em maior ou menor medida a conceitos do direito privado, por razões específicas da matéria que regula, ora se desvia expressamente do significado que revestem no direito privado, ora reelabora os conceitos jurídico-privados em termos de poderem assumir um sentido próprio. Um dos exemplos apontado pela doutrina onde se dá uma desconformidade entre a regulamentação jurídico-fiscal e a sua disciplina jurídico-privada é o conceito de «transmissão», o qual pode ter um conteúdo mais amplo ou mais restrito do conteúdo civilístico, como acontece em sede de IMT (cfr. arts. 2.º n.º 2 e 3), de IRC (cfr. art. 10.º, n.º 3. alínea a) do CIRS) e IRC (cfr. art. 43.º, n.º 5 do CIRC).

Também no Código de Imposto de Selo, integrado na “reforma da tributação do património” aprovada pelo DL n.º 287/2003 de 12 de Novembro, o conceito de transmissão nem sempre conserva o mesmo significado que tem no direito civil, tal como acontece com o conceito de «transmissão gratuita», para efeito de incidência real e subjectiva do imposto de selo.

Os n.ºs 1 e 3 do artigo 1.º daquele diploma, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04, estabelecem que «o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens» e que «para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto «direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião».

A alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º preceitua que «nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários».

E a alínea r) do artigo 5.º, na redacção pela Lei n.º 64-A/2008 de 31/12, sob a epígrafe «nascimento da obrigação tributária», prescreve que a obrigação tributária considera-se constituída, «nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial».

Por último, e segundo a verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)».

Pois bem, destas disposições resulta um conceito de «transmissão» jurídico-fiscal que se afasta significativamente do sentido que o termo tem em direito privado. Em direito civil a noção de transmissão de direitos equivale à de aquisição derivada translativa e à sucessão, não incluindo portanto os modos de aquisição originária, como é o caso da usucapião.

Estes dois tipos fundamentais de aquisição de direitos distinguem-se segundo um critério de causalidade: enquanto na aquisição derivada, o direito adquirido é visto como uma consequência ou efeito imediato da extinção subjectiva ou da limitação de um direito anterior, na aquisição originária, o direito não depende da existência ou da extensão de um direito anterior. Como escreve Manuel de Andrade na aquisição originária «o direito do adquirente não se filia no do titular anterior. Não depende dele nem na sua existência nem na sua extensão. Não foi adquirido por causa desse direito, mas apesar dele» (*Teoria Geral da Relação Jurídica*, Almedina, 1974, Vol. II, pág. 15).

Ora, este critério de distinção não está em coerência com o conceito de «transmissão gratuita» utilizado pela lei fiscal para efeitos de imposto de selo. Na verdade, enquanto para o direito privado a usucapião é um modo de aquisição originário do direito de propriedade, cujos efeitos se retrotraem à data do início da posse (cfr. arts. 1287.º e 1288.º do CCv), para o direito fiscal é uma transmissão gratuita que apenas nasce com o trânsito em julgado da acção de justificação judicial, com a celebração da escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação (al. r) do art. 5.º do CIS).

Para o direito fiscal, o interesse prático-jurídico da usucapião não reside na criação *ex novo* de um direito distinto e autónomo dos direitos anteriormente exercidos sobre a coisa, mas sim no significado económico que essa aquisição reveste, enquanto manifestação da capacidade contributiva do usucapiente. Para efeitos fiscais, o legislador situa a aquisição por usucapião, que inclui nas transmissões gratuitas, no momento em que se detecta o aumento de riqueza equivalente ao “substrato económico” do direito novo que surge no património do usucapiente. É por isso que o facto tributário não coincide com o momento em que se iniciou a posse ou com o momento em que findou o prazo prescricional, mas com o momento em que há um acto público que justifica a aquisição. Só com a justificação judicial ou notarial é que, para efeitos fiscais, nasce a obrigação de imposto de selo, por ser esse momento que se revela a capacidade contributiva do usucapiente. Como refere a jurisprudência deste Tribunal, «tal aquisição, consonantemente com o princípio da expressão formal dos actos tributários, em imposto de selo, só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou “transmissão”» (cfr. Ac. do STA, de 13/10/2010, rec n.º 0431/10 e de 14/7/2010, rec. n.º 01073/09).

Assim sendo, o primeiro argumento dos recorrentes não pode proceder. Como o legislador fiscal se desviou de modo expresso da disciplina jurídico-privada da usucapião, especialmente quanto à retroactividade, arvorando em facto tributário a justificação judicial ou notarial da aquisição por usucapião



e não a data do início da posse, só em 2006 se pode considerar que houve “transmissão” incidente de imposto de selo.

3.2. O problema é que o facto gerador do imposto de selo não foi a aquisição por usucapião de um prédio urbano, como resulta da escritura de justificação notarial, mas um prédio rústico, onde os recorrentes construíram um prédio urbano. A sentença deu como provado que “*a casa de habitação cuja posse foi justificada foi construída pelo impugnante em terreno doado verbalmente pelos seus pais, em 1963*”, o que significa que há um erro na identificação do prédio na escritura de justificação notarial e consequentemente no acto tributário impugnado.

Pergunta-se pois que relevo tem esse erro na legalidade do imposto de selo impugnado.

O pressuposto de facto ou facto gerador do imposto de selo é a aquisição por usucapião do imóvel sobre que recaiu a posse exercida pelo adquirente. É esse facto que o legislador ergue em índice de capacidade contributiva, ligando-lhe consequentemente a obrigação fiscal. Ora, se os actos possessórios foram praticados sobre um prédio rústico, o facto gerador da imposição do imposto nunca pode ser a aquisição de um prédio urbano. A amplitude do direito adquirido molda-se sempre sobre o facto que deu origem à aquisição (que se exprime pela máxima «*tatum praescriptum, quantum possessum*»). Como o facto ou título aquisitivo foi uma doação verbal de um terreno, a aquisição do usucapiente só lhe pode conferir o direito correspondente à posse do terreno, constituído a habitação uma obra incorporada pelo próprio possuidor no terreno possuído, sinal de um *corpus* e de um *animus* de autêntica dominialidade.

Embora possa haver dificuldade em encontrar um critério diferenciador entre a acessão e benfeitoria, o vínculo jurídico que liga os possuidores ao prédio rústico onde foi construída a casa de habitação, consubstanciado na prática de actos possessórios, permite qualificá-la como *benfeitoria*, apesar da ligação material, permanente e definitiva entre a obra realizada e prédio rústico formar um «único corpo» susceptível de se individualizar juridicamente como um prédio urbano (cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, Coimbra Editora, 1972, Vol. III, pág. 148).

Ora, para efeitos de imposto de selo, a jurisprudência reiterada e uniforme deste Tribunal tem vindo a considerar que: (i) «*só o acto de aquisição por usucapião do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo usucapiente*»; (ii) «*não correspondendo à realidade o documentado numa escritura de justificação notarial de usucapião, a liquidação efectuada pela AT com base nos termos constantes dessa escritura está ferida de ilegalidade decorrente de posterior constatação de erro nos seus pressupostos de facto*»; (iii) de modo que, «*tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo*» (cfr. entre outros, acs. do STA de 21/10/09, rec. n.º 0652/09, de 13/1/2010, rec n.º 01124, de 20/1/2010, rec n.º 0773/09, de 27/1/2010, rec n.º 0922/09, de 3/3/2010, rec n.º 01190/09, de 11/5/2010, rec n.º 053/10, de 22/9/2010, rec. n.º 0334/10).

Fundamenta-se esta jurisprudência no princípio da tipicidade fiscal, do qual decorrer que só o acto de aquisição do prédio objecto da aquisição por usucapião (e não o acto de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que está abrangido no âmbito da incidência objectiva do imposto de selo, uma vez que a regra constante quer da norma corporizada na verba 1.2. da Tabela Geral, quer das normas da alínea a) do n.º 1 e do n.º 3, ambos do art. 1º do citado CIS é a de que tal imposto só incide sobre o acto de «aquisição por usucapião», não o sendo já o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo possuidor benfeitorizante.

Efectivamente, o imposto de selo apenas pode incidir sobre o valor do prédio adquirido por usucapião e não sobre as benfeitorias nele realizadas. Não tanto por decorrência do princípio da tipicidade fiscal, uma vez que nenhum problema se coloca quanto à definição do tipo legal de imposto - o *tabbestand* legal - mas porque o usucapiente apenas adquiriu o direito de propriedade sobre o terreno, com a consequente extinção do direito do proprietário anterior. A situação da vida reveladora de capacidade contributiva que o legislador elegera na alínea a) do n.º 3 do artigo 1º do CIS é a «aquisição por usucapião» de um imóvel e não das benfeitorias que se tenham traduzido em partes componentes ou integrantes desse imóvel. Estas foram efectivadas pelo possuidor, por serem indispensáveis à manutenção do prédio possuído ou para lhe aumentar o valor objectivo ou estético, e por conseguinte sobre elas não houve investidura na posse, mas apenas realização *a domino*, como possibilidade de as levantar (*ius tollendi*) ou de ser indemnizado pelas despesas feitas (cfr. art. 1273º do CCv).

Em suma: a liquidação do imposto de selo pela aquisição por usucapião do prédio rústico não podia incidir sobre o valor de todo o imóvel - *partes rústica e urbana* - mas apenas deveria ter incidido sobre o valor do prédio onde foi edificada a construção.

4. Nestes termos, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar procedente a impugnação e com os fundamentos expostos, anular o acto impugnado.

Custas pela recorrida, na primeira instância.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — Lino Ribeiro (relator) — Casimiro Gonçalves — Ascensão Lopes.

**Acórdão de 7 de Março de 2012.****Assunto:**

*Sisa. Compra e venda. Tradição. Facto tributário.*

**Sumário:**

- I — A sisa, à luz dos artigos 1.º e 2.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, define-se como um imposto que, incidindo sobre o património, se concretiza com as transmissões a título oneroso do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, qualquer que seja o título por que se operem.*
- II — Trata-se de um imposto sobre a riqueza que visa tributar a capacidade económica revelada pelo sujeito passivo — o seu enriquecimento no momento da transmissão (aquisição), sendo esse enriquecimento revelador da sua capacidade contributiva — e, como tal, o facto tributário gerador da obrigação do imposto emerge desde logo da transmissão (aquisição) de um imóvel.*
- III — No caso de transmissão a título oneroso do direito de propriedade de imóveis, a norma de incidência da sisa tipificada no corpo do artigo 2.º do respectivo Código basta-se, para a perfeição do facto tributário, com a concretização do respectivo acto translativo da propriedade, não sendo necessária a comprovação da correspondente tradição económica.*

Processo n.º 861/10-30.

Recorrente: Alcabrantes — Planeamento, Desenvolvimento Urbano, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

**1. RELATÓRIO**

1.1 A sociedade denominada “Alcabrantes - Planeamento, Desenvolvimento Urbano S.A.” (adiante Impugnante ou Recorrente) deduziu impugnação judicial contra a liquidação de sisa, no montante de € 24.142,00, acrescida de juros compensatórios, no montante de € 378,35, que lhe foi efectuada com referência à aquisição que fez de um prédio rústico após a Administração tributária (AT) ter considerado verificada a caducidade da isenção que lhe fora concedida ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD).

A Impugnante pediu a anulação da liquidação, designadamente com o fundamento de que, pese embora a escritura pública de compra e venda tenha sido celebrada em 2000, só em 2002 ocorreu a transmissão efectiva do prédio, que apenas nessa data lhe foi entregue, motivo por que só desde então podia contar-se o prazo da caducidade da isenção.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra julgou a impugnação improcedente. Isto, em síntese, porque considerou que «perante a lei fiscal é irrelevante que a tradição se verifique em data posterior à escritura de compra e venda com a qual se operou a transmissão da propriedade».

Ainda antes, a sentença pronunciou-se também sobre o vício de violação de lei por falta de menções obrigatórias do acto de liquidação objecto de impugnação, para julgá-lo improcedente.

1.3 A Impugnante interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

A) A sentença recorrida pronuncia-se sobre o vício de violação de lei por falta de menções obrigatórias do acto de liquidação objecto de impugnação

B) Essa matéria não foi peticionada pela impugnante, nem contraditada pela Fazenda Pública.

C) Mais, esse juízo é feito no pressuposto que há nos autos dois documentos de liquidação, um assinado pelo Adjunto do Chefe de Finanças, outro sem a assinatura do seu autor.

O que não se verifica.

D) Na medida em que conhece de questões de que não podia tomar conhecimento, a sentença recorrida é nula — artº 668/1/d do CPC.

E) A sentença recorrida labora também em erros de julgamento.

F) Erro de julgamento que resulta do facto de fundamentar a sua decisão, no depoimento de testemunhas que nunca foram inquiridas.

G) Erro de julgamento na interpretação e aplicação, entre outros, do artº 2 do Cód. Da Sisa.

H) De facto, nos termos do artº 2, único do Cód. da Sisa “...o imposto da Sisa incide sobre as transmissões a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis...”.

I) Sendo que nos termos do art. 2 Único 1 “... consideram-se para esse efeito, transmissões de propriedade imobiliária... as promessas de compra e venda... logo que verificada a transmissão para o promitente comprador ou quando aquele esteja usufruindo os bens...”

J) À contrariu sensu não é tida como verificada a transmissão e constituída a obrigação tributária de SISA, enquanto o adquirente não puder usufruir na totalidade do seu direito de propriedade, desde que não se verifique a transmissão efectiva do imóvel.

K) A sentença recorrida, ao concluir que perante a lei fiscal é irrelevante que a tradição se verifique em data posterior à escritura de compra e venda, com a qual se operou a transmissão da propriedade, labora em erro de julgamento por errada interpretação e aplicação, entre outros, do artº 2 do Cód. da Sisa.

Termos em que a sentença recorrida deve ser julgada nula, dando-se ainda por verificados os alegados erros de julgamento. Retirando-se daí as devidas consequências» (¹).

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, que não emitiu parecer.

1.7 O Juiz relator ordenou que o processo regressasse à 1.ª instância, a fim de, em face da arguida nulidade da sentença por excesso de pronúncia, ser observado o disposto nos arts. 668.º, n.º 4, e 744.º do Código de Processo Civil (CPC), na redacção aplicável, que é a anterior à do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra supriu a invocada nulidade, para o efeito dando como não escritos todos os considerandos e decisão relativos à questão acima aludida e que a Recorrente considerou ter sido indevidamente conhecida.

Do mesmo passo, aproveitando o ensejo proporcionado pela baixa do processo, teceu ainda diversos considerandos em torno da matéria invocada no recurso a título de erro de julgamento e que se concretizava no facto de na motivação de facto da sentença se afirmar que a convicção do Tribunal se fundara também no depoimento de testemunhas, quando nenhuma fora nos autos objecto de inquirição. A este propósito, a Juíza do Tribunal *a quo*, após expender que a referida alegação não configurava erro de julgamento, mas antes um mero erro material, reconhecendo que não fora produzida prova testemunhal, entendeu poder rectificá-lo ao abrigo do disposto no art. 249.º do Código Civil (CC), o que fez, eliminando a menção de que a convicção do Tribunal se fundara também na prova testemunhal, pelo que a fundamentação relativamente ao julgamento da matéria de facto ficou restrita à prova documental.

As partes foram notificadas daquele despacho e contra ele não reagiram.

1.8 Regressados os autos a este Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.9 A única questão que ora cumpre apreciar e decidir, como adiante procuraremos demonstrar, é a invocada sob as alíneas G) a K) das conclusões de recurso: a de saber se a sentença fez errado julgamento ao considerar que o facto tributário gerador do imposto de sisa nasce com a transmissão da propriedade de um imóvel através de um contrato de compra e venda, ou, ao invés, se esse facto apenas ocorre com a respectiva transmissão económica (posse efectiva do imóvel).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a decisão da causa, resultou apurada a factualidade que se passa a subordinar por alíneas:

A) A Impugnante exerce a actividade de construção de edifícios (com CAE 045211) encontrando-se isenta de IVA nos termos do art. 9º do CIVA, e estando enquadrada em sede de IRC no regime geral de tributação.

B) No exercício da sua actividade, a impugnante adquiriu mediante escritura pública lavrada em 09.06.2000 no Sétimo Cartório Notarial de Lisboa, pelo preço de vinte milhões e oitocentos mil escudos, o prédio rústico, situado no Nodel, freguesia da Damaia, concelho da Amadora, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial da Amadora, descrito sob o número novecentos e sessenta e três, da dita freguesia. (Doc. fls. 49 a 55 do processo administrativo tributário em apenso)

C) Da escritura referida na alínea B) do probatório, destacamos:

«Esta transmissão está isenta do Imposto Municipal de Sisa nos termos do § 3º, do artigo 11º e artigo 13º-A, do respectivo Código em virtude da sociedade compradora estar colectada na actividade «Prédios-Revenda dos adquiridos para esse fim» e ter exercido normal e habitualmente essa actividade no ano findo, conforme certidão emitida pela terceira Repartição de Finanças da Amadora...». (Doc. fls. 49 a 55 do processo administrativo tributário em apenso)

D) Em 12 de Novembro de 2001, a Câmara Municipal da Amadora emitiu o Alvará de Loteamento n.º 3/2001, em nome da Impugnante, incidindo o mesmo sobre os prédios rústicos e urbanos descritos no respectivo título. (Doc. n.º2 junto à p.i.)

E) Em 8 de Julho de 2003, a Impugnante requereu a prorrogação do prazo de três anos para efeitos do art. 13º-A, do Código da SISA, o qual foi indeferido por despacho proferido em 14 de Outubro de 2003 pelo Sub-Director Geral dos Impostos. (Doc. a fls 34 a 44 dos autos)

F) O Serviço de Finanças da Amadora 3 procedeu à liquidação oficiosa do imposto, dela notificando a Impugnante, nos seguintes termos:

«... no prazo de 15 dias, a contar da assinatura do aviso de recepção, efectuar o pagamento da quantia de 24 142,00 Euros, relativamente ao Imposto Municipal de Sisa pela aquisição que esta a firma efectuou relativamente ao prédio rústico, no sítio em R. Carvalho Araújo, n.ºs 95 a 95-B, inscrito na matriz predial urbana da Freguesia da Damaia sob o artigo 79, adquirido em 09/06/00, através da escritura celebrada no 7º Cartório Notarial de Lisboa, em virtude de não os ter revendido no prazo de 3 anos.

Dado que a Sisa não foi paga no prazo previsto no n.º 5 do art. 115º do Código da Sisa são devidos juros compensatórios contados a partir de 9/07/03 a 16/02/04, na importância de 587,35 Euros, a pagar na mesma data.

Mais, fica notificado para, no mesmo prazo efectuar o pagamento de 2 414,20 Euros relativos a coima por falta de pagamento dentro do prazo legal (art. 114º do RGIT) já com a redução prevista no art. 29º do mesmo código.

Findo aquele prazo e não satisfeito o solicitado, proceder-se-á à cobrança coerciva na totalidade, com excepção da coima que, nos termos do n.º 5 do art.º 30º do RGIT, será levantado o auto de notícia e instaurado o processo contra ordenacional.» (Doc. n.º1 junto à p.i.)

G) Dão-se por reproduzidas as petições iniciais das acções intentadas em 29.04.2002 no Tribunal Judicial da Comarca da Amadora pela impugnante com o n.ºs 760/02, 766/02 e 767/02. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

H) Em 27.01.2005, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo apostado a fls.2 dos autos)».

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Impugnante recorre da sentença da Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra a liquidação de sisa que lhe foi efectuada.

Começou a Recorrente por invocar a nulidade da sentença por excesso de pronúncia, na medida em que apreciou uma questão que não lhe foi submetida e que não é do conhecimento oficioso, qual seja a o vício de violação de lei por falta de menções obrigatórias no acto de liquidação (cfr. conclusões *A* a *D*)).

Essa nulidade deve ter-se por suprida, na medida em que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, dando cumprimento do disposto nos arts. 668.º, n.º 4 (<sup>2</sup>), e 744.º (<sup>3</sup>) do CPC, reconheceu ter incorrido em excesso de pronúncia e deu como não escritos «os segmentos corporizados na sentença recorrida» (cfr. despacho de fls. 161 a 163), sendo que as partes se conformaram com essa decisão.

A Recorrente assacou também à sentença um duplo erro de julgamento, sendo o primeiro decorrente da circunstância de se ter fundado o julgamento da matéria de facto no depoimento das testemunhas, quando não houve lugar no processo à produção de prova testemunhal (cfr. conclusões *E* e *F*)).

Acontece, porém, que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, quando o processo baixou a esse Tribunal por ordem do Juiz relator, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 744.º do CPC e para os efeitos previstos neste preceito legal, aplicável *ex vi* do art. 668.º, n.º 4, do mesmo Código, sempre na redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, entendeu estar perante um erro material e não um erro de julgamento e, por isso, susceptível de correcção ao abrigo do disposto no art. 249.º do CC.

Em consequência, procedeu à correcção, eliminando, no segmento da sentença em que fundamentou o julgamento da matéria de facto, a menção de que a convicção do Tribunal se fundara também na prova testemunhal, pelo que aquela ficou restrita à prova documental.

Embora esse entendimento e a consequente “correcção” nos mereçam as maiores reservas (<sup>4</sup>), o certo é que as partes contra eles não reagiram e, ao invés, conformaram-se com o despacho de fls. 161 a 163, motivo por que temos por prejudicada a questão suscitada sob as conclusões de recurso *E* e *F*).

Assim, a única questão que resta para apreciar e decidir é, como deixámos dito em 1.9, a de saber se o facto tributário gerador do imposto de sisa emerge desde logo da transmissão da propriedade de um imóvel através de um contrato de compra e venda, ou apenas ocorre com a respectiva transmissão económica (posse efectiva do imóvel).

### 2.2.2 DO MOMENTO EM QUE OCORRE O FACTO TRIBUTÁRIO NO CASO EM QUE A TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE NÃO COINCIDE COM A TRADIÇÃO DO IMÓVEL

O facto tributário gerador do imposto de sisa ocorre com a transmissão da propriedade de um imóvel através de um contrato de compra e venda, como sustentou a Juíza do Tribunal Administrativo

e Fiscal de Sintra na sentença recorrida, ou, ao invés, esse facto apenas ocorre com a respectiva transmissão económica, com a posse efectiva do imóvel, como pretende a Recorrente?

Na verdade, enquanto a sentença entendeu que « perante a lei fiscal é irrelevante que a tradição se verifique em data posterior à escritura de compra e venda com a qual se operou a transmissão da propriedade », a Recorrente insurge-se contra esse entendimento, esgrimindo *a contrario sensu* com a previsão do art. 2.º, § 1.º, 2.º do CIMSISD, para sustentar que a obrigação tributária de sisa apenas é constituída no momento em que o adquirente possa usufruir na totalidade do seu direito de propriedade, o que apenas acontecerá com a efectiva transmissão económica do imóvel.

Vejam os.

O imposto municipal de sisa, à luz dos arts. 1.º e 2.º do respectivo Código, define-se como um imposto que, incidindo sobre o património, se concretiza com as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, qualquer que seja o título por que se operem.

Trata-se de um imposto sobre a riqueza que visa tributar a capacidade económica revelada pelo sujeito passivo – o seu enriquecimento – no momento da transmissão (aquisição), sendo esse enriquecimento revelador da sua capacidade contributiva e, como tal, o facto tributário gerador da obrigação do imposto emerge desde logo da transmissão (aquisição) de um imóvel (5).

É certo que, no caso da existência de contrato-promessa com tradição, o facto tributário a que está associado o nascimento da obrigação de imposto de sisa é a existência deste contrato-promessa com tradição, que é considerado *transmissão*, por força do disposto no art. 2.º, § 1.º, n.º 2, do CIMSISD. Ocorrendo este facto tributário, a transmissão, para efeitos de sisa, considera-se efectuada, sendo irrelevante a eventual formalização jurídica da transferência da propriedade ou direito parcelar através da celebração da respectiva escritura: se, para efeito de sisa, a transmissão já se operou com o facto complexo constituído pelo contrato-promessa com tradição, os factos posteriores deixam, naturalmente, de ter virtualidade para serem considerados *transmissão*, pois não há lugar a dupla tributação em sede de sisa relativamente a uma mesma transferência da propriedade de bens.

Assim, quando há *transmissão* através de contrato-promessa com tradição, verifica-se a previsão legal da incidência de sisa, independentemente de vir ou não a ser celebrada uma escritura de compra e venda, que, nestas situações, deixa de ter qualquer relevância para o efeito de determinar a incidência do imposto, deixa de ser um facto tributário, para efeito de sisa.

No entanto, o referido no n.º 2 do § 1.º do art. 2.º do CIMSISD, erigindo o contrato promessa de compra e venda com tradição como *facto complexo* a que a lei atribui relevância para gerar a obrigação do imposto (6), dessa forma dando relevância a uma *transmissão de facto* e adoptando um critério de *transmissão económica*, não é transponível para a norma de incidência tipificada no corpo do mesmo preceito, a qual, dada a sua clareza, não levanta quaisquer dúvidas sobre o seu sentido que demande uma interpretação com apelo à regra prevista no n.º 3 do art. 11.º da Lei Geral Tributária (7).

Salvo o devido respeito, na interpretação da norma do corpo do art. 2.º do CIMSISD não há que convocar, através do argumento *a contrario*, o n.º 2 do § 1.º do mesmo artigo. Aliás, como ensina BAPTISTA MACHADO, o argumento *a contrario* « deve ser usado com muita prudência » (8). « Por meio dele deduz-se de um *ius singulare*, isto é, da disciplina *excepcional* estabelecida para certo caso, um princípio-regra de sentido oposto para os casos não abrangidos pela norma excepcional. Assim, a partir de uma norma excepcional, deduz-se *a contrario* que os casos que ela não contempla na sua hipótese seguem um regime oposto, que será o regime-regra » (9). O uso imprudente desse argumento pode, até, conduzir a uma falácia como aquela que, salvo o devido respeito, inquina a argumentação da Recorrente.

Em conclusão, no caso de transmissão a título oneroso do direito de propriedade de imóveis, como sucede *in casu*, a norma de incidência tipificada no corpo do art. 2.º do CIMSISD basta-se, para a perfeição do facto tributário, com a concretização do respectivo acto translativo da propriedade, não sendo necessária a comprovação da correspondente tradição económica. A sentença recorrida, que decidiu neste sentido, não merece reparo.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A sisa, à luz dos arts. 1.º e 2.º do CIMSISD, define-se como um imposto que, incidindo sobre o património, se concretiza com as transmissões a título oneroso do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, qualquer que seja o título por que se operem.

II - Trata-se de um imposto sobre a riqueza que visa tributar a capacidade económica revelada pelo sujeito passivo – o seu enriquecimento no momento da transmissão (aquisição), sendo esse enriquecimento revelador da sua capacidade contributiva – e, como tal, o facto tributário gerador da obrigação do imposto emerge desde logo da transmissão (aquisição) de um imóvel.

III - No caso de transmissão a título oneroso do direito de propriedade de imóveis, a norma de incidência da sisa tipificada no corpo do art. 2.º do respectivo Código basta-se, para a perfeição do facto

tributário, com a concretização do respectivo acto translativo da propriedade, não sendo necessária a comprovação da correspondente tradição económica.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.

(<sup>2</sup>) Dizia o n.º 4 do art. 668.º do CPC, na referida redacção:

«Arguida qualquer das nulidades da sentença em recurso dela interposto, é lícito ao juiz supri-la, aplicando-se, com as necessárias adaptações e qualquer que seja o tipo de recurso, o disposto no artigo 744.º».

(<sup>3</sup>) Dizia o art. 744.º do CPC, na referida redacção:

«1. Findos os prazos concedidos às partes para alegarem, a secretaria autua as alegações do agravante e do agravado com as respectivas certidões e documentos e faz tudo concluso ao juiz para sustentar o despacho ou reparar o agravo.

2. Se sustentar o despacho, o juiz pode mandar juntar ao processo as certidões que entenda necessárias e o processo é remetido em seguida ao tribunal superior.

3. Se o juiz, porém, reparar o agravo, pode o agravado requerer, dentro de 10 dias a contar da notificação do despacho de reparação, que o processo de agravo suba, tal como está, para se decidir a questão sobre que recaíram os dois despachos opostos. Quando o agravado use desta faculdade, fica tendo, a partir desse momento, a posição de agravante.

4. No caso de reparação, se o primitivo agravo não suspender a execução do respectivo despacho, juntar-se-á ao processo principal certidão do novo despacho, para ser cumprido.

5. Se o juiz omitir o despacho previsto no n.º 1, o relator mandará baixar o processo para que seja proferido».

(<sup>4</sup>) A nosso ver, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, ao conhecer dessa questão, que foi invocada pela Recorrente como erro de julgamento, exorbitou dos limites cognitivos que lhe foram impostos por este Supremo Tribunal Administrativo e que decorriam dos preceitos legais em que alicerçara a baixa dos autos à instância e que se confinava à questão da nulidade arguida. Desse modo, conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento e para a qual já se esgotara o seu poder jurisdicional (cfr. arts. 666.º, n.º 1, e 667.º, n.º 2, do CPC), incorrendo na nulidade prevista na alínea d) do art. 668.º, n.º 1, do CPC. No entanto, esta não é do conhecimento oficioso e não foi arguida pelas partes, que se conformaram com aquela decisão.

(<sup>5</sup>) Cfr., entre muitos outros, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: De 12 de Novembro de 2009, proferido no processo com o n.º 888/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 1776 a 1780, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/76985377f44882b58025767a003c087c?OpenDocument>;

De 9 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 905/06, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 2012 a 2017, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1b0cc0743dd0394f8025768f0043bf42?OpenDocument>.

(<sup>6</sup>) Cfr. o seguinte acórdão do Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, cuja

exposição seguimos de perto nos considerandos que expendemos relativamente ao n.º 2 do § 1.º do art. 2.º do CIMSISD: De 19 de Dezembro de 2007, proferido no processo com o n.º 642/06, publicado no Apêndice ao Diário da República de 17 de Abril de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2007/32440.pdf>), págs. 288 a 295, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0e9f014a71777507802573ca0039c6a7?OpenDocument>.

(<sup>7</sup>) Alertando para os riscos da utilização indevida deste preceito, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis Editores, 3.ª edição, anotação 3 ao art. 11.º, págs. 76/77.

(<sup>8</sup>) Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 187.

(<sup>9</sup>) *Ibidem*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Recurso Hierárquico.*

### Sumário:

*I – O recurso hierárquico da decisão proferida em sede de reclamação graciosa deduzida com vista à apreciação da legalidade do acto de liquidação implica um novo exame da questão em todos os seus aspectos, pela autoridade superior que se substitui àquela de cuja decisão se recorre, apreciando e resolvendo o assunto como se fosse apreciado pela primeira vez.*

*II – E sendo permitido ao órgão “ad quem” faculdades confirmativas, revogatórias, modificativas e substitutivas, a administração tributária não só podia, como devia, na apreciação do recurso hierárquico, reapreciar ou reexaminar a legalidade do*

*acto de liquidação à luz da prova que nele foi apresentada, aferindo da sustentabilidade da pretensão anulatória aí formulada.*

- III – *Baseando-se o acto impugnado (decisão de indeferimento do recurso hierárquico) no argumento inaceitável de recusa de apreciação de documentos apresentados no recurso, cuja omissão fundara a decisão de indeferimento da reclamação, e constituindo esse comportamento uma clara violação do dever de colaboração da administração tributária, não podia deixar de se conceder procedência à impugnação judicial, obrigando a administração tributária a analisar toda a prova oferecida e a determinar as diligências probatórias pertinentes e adequadas à apreciação do pedido.*
- IV – *A ocorrência desse vício no decurso do procedimento provoca a anulação do acto de indeferimento proferido (objecto imediato da impugnação judicial) e não a anulação do acto tributário de liquidação praticado a montante e que não é atingido pelo vício invalidante da decisão deste procedimento hierárquico, praticado a jusante.*
- V – *Do acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a (i)legalidade do acto de liquidação cabe impugnação judicial e não recurso contencioso ou acção administrativa especial.*

Processo nº: 1042/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: DIG Materiais e Decoração de Interiores, Lda.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. 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 Sintra que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade DIG MATERIAIS E DECORAÇÃO DE INTERIORES, LDA deduziu contra o acto de indeferimento do recurso hierárquico que, por sua vez, havia sido interposto da decisão de indeferimento de reclamação graciosa interposta contra a liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2005 e respectivos juros compensatórios, no montante global de € 17.791,53.

1.1. As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

I. Como referido na douta sentença, na situação dos autos, a apresentação de declaração de rendimentos fora do prazo não poderá ter o efeito de substituir a declaração oficiosa.

II. Por outro lado, acompanha-se igualmente a douta sentença quando refere o acerto da decisão da reclamação graciosa, atentos os elementos que foram carreados para os autos.

III. No que se refere à apreciação do procedimento de recurso hierárquico, no entanto, se também se acompanha o entendimento de que o mesmo pode ter por objecto a apreciação da legalidade do acto de liquidação, discordamos da douta sentença ora recorrida na parte em que a mesma “aprecia” as razões de fundo invocadas pela Administração Tributária para a improcedência do recurso hierárquico, isto porque:

IV. Se constata que a decisão de anulação do acto tributário controvertido, que é a liquidação de IRS, se encontra justificada na douta sentença, ao que nos parece, por não haverem sido considerados em sede de recurso hierárquico os elementos trazidos àqueles autos pelo ora impugnante.

V. O mesmo é dizer que a decisão de anulação da liquidação decorre de um vício (ou ilegalidade) que é imputado a um procedimento que lhe é subsequente e que lhe é externo.

VI. Na realidade a apreciação da legalidade da decisão do recurso hierárquico na medida em que, como sucede no caso dos autos, não comporta a apreciação da legalidade da liquidação, não poderia ser objecto do presente meio processual de impugnação, cf. artigo 99º do CPPT.

VII. De facto, ou bem que os presentes autos deveriam ter sido convolados na forma correcta, nomeadamente em procedimento de recurso contencioso, na medida em que se entendesse que não se deveria proceder à apreciação da legalidade do acto tributário de liquidação, ou, como parece decorrer do pedido da impugnante, deveria a legalidade do acto tributário de liquidação ter sido apreciada no âmbito do presente processo de impugnação.

VIII. Em qualquer dos casos, todavia, o que nos parece claro é que, do entendimento de que houve um incumprimento de determinada regra legal no procedimento de recurso hierárquico, não poderia ser extraída a conclusão de que o acto de liquidação é ilegal.

IX. E, caso o douto Tribunal entendesse proceder à apreciação da legalidade do acto de liquidação, o que se nos afigura não ocorreu no presente processo, diversas situações poderiam ter lugar:

X. Poderia o Tribunal entender que os elementos que constam dos autos são suficientes para comprovar o alegado pelo impugnante, quanto à determinação da matéria colectável (porém, refira-

-se que de tal não se dá conta na matéria de facto dada como provada), ou, o que nos parece mais de acordo com a realidade, atentas as incongruências referidas na própria sentença, entender que aqueles elementos não são susceptíveis de o fazer.

XI. Neste último caso, como o ónus da comprovação dos factos que estão na base da pretensão do impugnante a este pertence, teria a impugnação de ser considerada improcedente.

XII. Contudo, no âmbito dos poderes que são atribuídos ao juiz—cf. artigo 13° do CPPT—sempre poderiam ser realizadas ou ordenadas todas as diligências consideradas úteis ao apuramento da verdade.

XIII. Certo é que, em face da matéria de facto dada como provada na dita sentença, nunca se poderá entender que foi produzida prova susceptível de comprovar a ilegalidade da liquidação controvertida ou criar uma fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, determinante da sua anulação, nos termos do artigo 100° do CPPT.

XIV. Pelo exposto, o meio processual de impugnação não é o meio adequado à apreciação da ilegalidade da decisão do recurso hierárquico, na medida em que, como sucede no presente processo, na impugnação não seja apreciada a ilegalidade da liquidação, e

XV. Não foi feita prova no âmbito dos presentes autos de que a liquidação padecia de qualquer ilegalidade, não podendo projectar-se sobre a liquidação eventuais ilegalidades praticadas no âmbito de um procedimento, como é o caso do recurso hierárquico, que é posterior à liquidação e do qual a prática do acto administrativo de liquidação não está dependente.

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

**1.2** A Recorrida apresentou contra-alegações, que rematou com as seguintes conclusões:

I. Assim, ter-se-á de entender que o recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa pode e deve ter por objecto a apreciação da legalidade do acto de liquidação, e não exclusivamente da legalidade da decisão proferida em 1° grau, pelo que se impunha verificar a sustentabilidade da pretensão assim formulada (art.47° n° 1 e 66° do CPPT);

II. E que quanto à alegada impossibilidade da A.F. de comprovação dos elementos contabilísticos apresentados e ora trazidos à impugnação, porquanto embora esses elementos já não se encontrassem na posse da Administração Fiscal, os mesmos já tinham sido anteriormente apreciados, pelo que se impunha a sua contabilização com os elementos contabilísticos ora facultados pelo contribuinte, ou em alternativa determinar a realização de nova instrução ou a efectivação de outras diligências complementares (vide neste sentido Acórdão STA, de 11/04/2007, Juiz Relator Jorge Lino);

III. Assim, houve incumprimento de regras legais no procedimento do recurso hierárquico, que impediram que o acto de liquidação fosse desde logo, em sede de recurso hierárquico, considerado ilegal,

IV. Concluindo, e bem, o Mm° Juiz “a quo” que os elementos que constam dos autos são suficientes para comprovar o alegado pelo impugnante quanto à determinação da matéria colectável, o que se dá conta na matéria de facto dada como provada.

V. Tendo considerado que o impugnante fez prova bastante dos factos que estão na base da impugnação.

VI. Para além disto, por força do disposto no art. 99.° do CPPT, o meio processual adequado à apreciação da ilegalidade do recurso hierárquico é a impugnação judicial (vide também neste sentido Acórdão do STA, de 11/04/2007, juiz Relator Jorge Lino);

VII. Tanto mais que a reclamação graciosa e o recurso hierárquico tinham como objecto a apreciação da ilegalidade do acto de liquidação, e como no caso concreto a A.F. não procedeu à apreciação da legalidade da liquidação, o procedimento do recurso padece de ilegalidades, pelo que por força do art. 99.° do CPPT a impugnação judicial é admissível.

**1.3.** O Exm.° Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merecia provimento com a seguinte argumentação:

*«1. Embora a decisão de indeferimento do recurso hierárquico constitua o objecto imediato da impugnação judicial e o acto tributário de liquidação o seu objecto mediato, tal distinção é irrelevante porque ambos integram o âmbito de conhecimento do tribunal (acórdãos STA SCT 6.01.1996 processos n°s 20 519 e 24 803; 7.06.2000 processo n° 21 556; 16.06.2004 processo n° 1877/03).*

*Repercutindo esta distinção também o recurso hierárquico aprecia um duplo objecto:*

*- decisão de indeferimento da reclamação graciosa;*

*- acto tributário de liquidação (apreciado na reclamação graciosa).*

*Assim sendo, não pode sufragar-se o entendimento da administração tributária, subjacente à decisão de indeferimento, segundo o qual a decisão do recurso hierárquico apenas deve ponderar os elementos de prova apresentados no procedimento de reclamação graciosa, ignorando outros posteriormente apresentados no subsequente procedimento de recurso hierárquico, tendentes à demonstração da ilegalidade da liquidação oficiosa efectuada (cf. processo instrutor fls.270).*



2. No caso concreto a decisão de indeferimento baseou-se no argumento inaceitável de recusa de apreciação de documentos apresentados pelo sujeito passivo (devolvidos ao apresentante na pendência do procedimento), cuja omissão de apresentação tinha fundado a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (extractos de contas de custos e proveitos; extracto da conta de compras; extractos de contas de terceiros).

Tal comportamento constitui manifesta violação do dever de colaboração da administração tributária, traduzida na recusa de apreciação de meios de prova idóneos para uma informada decisão do procedimento, correlativa de um cumprimento do dever de colaboração do contribuinte, que lhe facultou os documentos que reputou necessários ou convenientes para uma correcta decisão (art.º 59º LGT).

3. A ocorrência de vício no decurso do procedimento de recurso hierárquico apenas consequência a anulação da decisão de indeferimento (objecto imediato da impugnação judicial), nunca a anulação do acto tributário de liquidação praticado a montante e que não é atingido pelo vício invalidante da decisão do procedimento, praticado a jusante (acórdão STA-SCT 16.06.2004 processo nº 1877/03)».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte matéria de facto:

1. Em 08.05.07 foi processada a liquidação oficiosa de IRC relativamente ao exercício de 2005, a qual foi efectuada com base na totalidade da matéria colectável do exercício de 2004, tendo-se considerado para o efeito o valor de € 64.331,43 e uma liquidação de imposto e de juros compensatórios no valor total de € 17.791,53 — cfr “Print Informático” de fls. 102 a 104, do P.A. apenso aos autos;

2. Em 20.06.07 a impugnante apresentou reclamação graciosa do acto tributário, com fundamento na apresentação de uma declaração de rendimentos Modelo 22 para aquele ano, conforme petição e documentos constantes de fls. 2 a 15, o qual mereceu o projecto de indeferimento de 19.09.08 dimanado do Director de Finanças Adjunto da Divisão de Justiça Administrativa da D.F. de Lisboa, constante de fls. 48 a 50, e elaborado o Ofício de notificação para se pronunciar, de fls. 51 e 52, foi junto o requerimento de fls. 53 a 97 no exercido o direito de audição, tendo sido recepcionado seis pastas de documentos contabilísticos, conforme termo de recepção de fls. 99 e juntos os extractos de fls. 101 a 127 e facturas de clientes e fornecedores, de fls. 128 a 174, tendo-se emitido em 19.12.08 despacho de indeferimento de fls. 175, com base na Informação de fls. 176 a 179, notificado ao interessado em 05.01.09 — cfr Ofício e correspondência postal de fls. 180 a 183, do Proc. Recl. Apenso.

3. Do indeferimento da reclamação graciosa foi interposto recurso hierárquico, em 23.01.09, constante de fls. 3 a 259, o qual foi indeferido por despacho proferido em 23.11.09, pela D.<sup>a</sup> de Serviços de IRC com base na Informação e Parecer, constante de fls. 266 a 270 v, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido e do qual se refere que em sede de recurso hierárquico será de apreciar a decisão tomada no procedimento da reclamação, estando a mesma devidamente fundamentada e que os extractos das contas em falta ora apresentados são tidos por insuficientes em resultado da devolução dos documentos de suporte anteriormente analisados, devidamente notificado ao recorrente. — cfr ofício de notificação e correspondência postal de fls. 271 e 272 e fls. 275 a 280, do Rec. Hierárquico apenso aos autos.

4. Dão-se aqui por reproduzidas a “Acta nº 12” da Assembleia Geral da sociedade de aprovação das contas relativas ao ano de 2005, assim como a Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal e D.P., Balanço e Balancete geral reportado a 31.12.2005, de fls. 102 a 162, dos autos e documentos comprovativos da contabilidade apenso aos autos.

3. O presente recurso jurisdicional vem interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão que, por sua vez, indeferira a reclamação graciosa instaurada contra o acto de liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2005 e respectivos juros compensatórios, no montante global de € 17.791,53. Procedência que determinou a decisão de anulação do acto tributário controvertido, a ser substituído por outro que considere os elementos suscitados no âmbito do recurso hierárquico e os documentos trazidos aos autos.

Segundo a motivação aduzida na sentença, tendo o contribuinte apresentado fora de prazo uma declaração de rendimentos para substituir a determinação oficiosa de imposto, incumbia-lhe o recurso aos meios gratuitos de impugnação contra essa liquidação oficiosa — o que foi observado — e a apresentação dos elementos probatórios que suportam a sua pretensão de diferente apuramento da matéria tributável, o que a Reclamante não logrou efectuar, essencialmente por falta de apresentação dos registos contabilísticos (contas de compras de custos e de proveitos). Razão por que julgou acertada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa atentos os elementos carreados para esses autos.

Mas, acrescentou-se na sentença, tendo sido apresentada diversa prova documental no subsequente recurso hierárquico, com vista a obter esse diferente apuramento da matéria tributável e a anulação do acto de liquidação oficiosa, a Administração Tributária não podia indeferir o recurso com o argumento de que se tinha de ater exclusivamente à legalidade da decisão proferida em 1º grau e não tinha que apreciar a prova apresentada. Como se deixou dito na sentença, «sendo a decisão do procedimento tributário susceptível de recurso hierárquico, a qual se encontra sujeita à observância do princípio do duplo grau de decisão com o sentido de que a mesma pretensão pode ser apreciada sucessivamente

*por não mais de dois graus integrados na Adm. Tributária, entendendo-se que a pretensão e a mesma no caso de identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados, cabendo ao 2º grau de recurso a reapreciação da decisão proferida em 1º grau, nos termos do disposto no artº 47º e nº1, do artº 66º do CPPT, pelo que ter-se-á de entender que o recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa pode ter por objecto a apreciação da legalidade do acto de liquidação, como foi o caso presente, e não exclusivamente da legalidade da decisão proferida em 1º grau, pelo que se impunha verificar da sustentabilidade da pretensão assim formulada».*

Fundamentação que apoiamos e subscrevemos.

Com efeito, no procedimento tributário vigora o princípio do duplo grau de decisão (n.º 1 do artigo 47.º do CPPT), esclarecendo o n.º 3 que o *pedido de reapreciação* da decisão deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência. Por seu turno, o artigo 76.º do CPPT estabelece que do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1.

Ora, sabido que não há possibilidade de interposição de recurso hierárquico directo dos actos tributários de liquidação, contra os quais há que deduzir reclamação graciosa, o recurso hierárquico apresenta-se, nesta matéria, como a decisão de segundo grau ou pedido de *reapreciação* da decisão proferida na reclamação, assumindo, assim, o recurso hierárquico a natureza do recurso de tipo *reexame* e não recurso de revisão (os recursos de reexame são aqueles que, incidindo sobre uma realidade mais ampla, implicam efectivamente um novo exame da causa, e os recursos de revisão são aqueles que têm apenas por objecto o acto recorrido).

Ou seja, o recurso hierárquico da decisão proferida em sede de reclamação graciosa que havia sido deduzida com vista à apreciação da legalidade do acto de liquidação implica um novo exame da questão em todos os seus aspectos, pela autoridade superior que se substitui àquela de cuja decisão se recorre, apreciando e resolvendo o assunto como se fosse apreciado pela primeira vez. E sendo permitido ao órgão “ad quem” faculdades confirmativas, revogatórias, modificativas e substitutivas, a administração tributária não só podia, como devia, na apreciação do recurso hierárquico, reapreciar ou reexaminar a legalidade do acto de liquidação à luz de toda a prova documental que foi apresentada nesse recurso, aferindo da sustentabilidade da pretensão anulatória aí formulada pela recorrente.

Deste modo, e como muito bem afirma o Digno Magistrado do Ministério Público no parecer acima transcrito, não pode sufragar-se o entendimento da administração tributária, subjacente à decisão de indeferimento, segundo o qual a decisão do recurso hierárquico apenas deve ponderar os elementos de prova apresentados no procedimento de reclamação graciosa, ignorando outros posteriormente apresentados no subsequente procedimento de recurso hierárquico, tendentes à demonstração da ilegalidade da liquidação oficiosa efectuada (cf. processo instrutor fls. 270).

Baseando-se o acto impugnado no argumento inaceitável de recusa de apreciação de documentos apresentados pelo sujeito passivo, cuja omissão havia fundado a decisão de indeferimento da reclamação, e constituindo esse comportamento uma clara violação do dever de colaboração da administração tributária – traduzida na recusa de apreciação de meios de prova idóneos para uma informada decisão do procedimento, correlativa de um dever de colaboração exercido pelo contribuinte, que lhe facultou os documentos que reputou necessários ou convenientes para uma correcta decisão – não podia deixar de se conceder procedência à presente impugnação, obrigando a administração tributária a analisar toda a prova oferecida, por não se verificar qualquer obstáculo à apreciação e análise da sua compatibilidade com os lançamentos contabilísticos do contribuinte, podendo, inclusive, ser determinadas as diligências de prova consideradas pertinentes e adequadas para a apreciação do pedido.

Como também se deixou referido na sentença, «*não se acompanha o raciocínio do referido dirigente máximo do serviço quanto à alegada impossibilidade de comprovação dos elementos contabilísticos apresentados e ora trazidos a impugnação a que se refere o ponto 4 do probatório, porquanto embora esses elementos já não se encontrassem na posse da Adm Fiscal, os mesmos já anteriormente foram apreciados, pelo que se impunha a sua compatibilização com os lançamentos contabilísticos ora facultados pelo contribuinte, ou determinar a realização de nova instrução ou da efectivação de outras diligências complementares*».

A ocorrência desse vício no decurso do procedimento de recurso hierárquico provoca a anulação do acto de indeferimento nele proferido (objecto imediato da impugnação judicial) e nunca a anulação do acto tributário de liquidação praticado a montante e que não é atingido pelo vício invalidante da decisão deste procedimento hierárquico, praticado a jusante, como parece ter entendido a Fazenda Pública ao interpor o presente recurso jurisdicional.

A finalizar, deixa-se aqui reafirmada a jurisprudência uniforme desta Secção de Contencioso Tributário do STA <sup>(1)</sup>, segundo a qual do acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a legalidade do acto de liquidação cabe impugnação judicial e não recurso contencioso ou “acção administrativa especial”, em conformidade com o disposto no artigo 97.º, n.º 1, *alíneas d) e p)* do CPPT, pelo que, também aqui, não assiste razão à Fazenda

Pública, ora recorrente. O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e da referida acção administrativa para impugnação de actos tributários ou em matéria tributária é definido pelo CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação (como é o caso) e o segundo para os que não comportem tal apreciação.

Termos em que improcedem todas as conclusões do recurso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão de anulação do acto tributário impugnado (decisão de indeferimento do recurso hierárquico), devendo a administração tributária proferir nova decisão após apreciação de todos os elementos de prova apresentados nesse recurso hierárquico.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 7 de Março de 2012. – *Dulce Manuel Neto* (relatora) – *Lino Ribeiro* – *Casimiro Gonçalves*.

---

(<sup>1</sup>) Vide, entre tantos outros, os acórdãos proferidos em 16/06/2004, no proc. n.º 1877/03, em 19/01/2005, no proc. n.º 1021/04, em 11/04/2007, no proc. n.º 99/07, em 21/03/2007, no proc. n.º 1073/06, em 9/10/2008, no proc. n.º 567/08, e em 2.06.2010, no proc. n.º 153/10.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. IRC. Privilégio creditório. Garantia real.*

### Sumário:

*O artigo 240.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real stricto sensu mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.*

Processo n.º 1091/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Caixa Económica Montepio Geral.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1-Nos autos de Reclamação, Verificação e Graduação de Créditos, por apenso à execução fiscal n.º 2194200401020528, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, contra Serbrejo – Sociedade de Construções, L.da, devidamente identificada nos autos, foram reclamados créditos pela Caixa Económica Montepio Geral, pelo Instituto da Segurança Social, IP, Centro Distrital de Setúbal e pela Fazenda Pública.

A Mm<sup>a</sup> Juíza proferiu sentença, julgando improcedentes as reclamações de crédito efectuadas pela Fazenda Pública, referentes a IRC, graduando os demais créditos, quanto ao produto de venda de fracção autónoma, do seguinte modo:

- 1.º IMI de 2005, 2006 e 2007;
- 2.º Caixa Económica Montepio Geral;
- 3.º Instituto da Segurança Social, I.P.;
- 4.º Demais créditos exequendos.

2.Não se conformando com tal sentença, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentou as suas Alegações, formulando as seguintes Conclusões:

*“A - A douta sentença, ora recorrida, decidiu julgar improcedentes as reclamações de créditos efectuadas pela Fazenda Pública referentes a IRC relativos aos exercícios de 2005 e 2006, com base no fundamento de que os privilégios que concedidos por lei são imobiliários gerais;*

*B - Os créditos relativos ao IRC 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 116.º do CIRC;*

C - Entendendo-se que a referência feita neste último dispositivo aos “três últimos anos” se reporta aos três anos anteriores ao da penhora, como resulta do Acórdão de 12/07/2006, do STA, proferido no processo n.º 641/06 in ww.dgsi.pt

D - Do aludido aresto resulta, igualmente, que relevam para tal efeito “(...) os anos a que respeitaram os rendimentos que justificaram a liquidação do imposto e não o momento em que foram postos a cobrança.”;

E - Os créditos de IRC de 2005 e 2006, reclamados pela Fazenda Pública, beneficiam de privilégio creditório imobiliário, atenta a natureza do bem penhorado;

F - Encontrando-se ambos abrangidos pelos três anos anteriores ao da penhora, nos termos do art.º 116º do CIRC;

G - O 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.º 733.º do Código Civil);

H - A circunstância do privilégio creditório ser uma mera preferência de pagamento, não implica o afastamento dos créditos da reclamação e graduação no lugar que lhes competir;

I - 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);

J - O que leva a concluir, na esteira do entendimento do pleno da secção de Contencioso Tributário desse Venerando Tribunal, vertido no Acórdão, de 18-05-2005, recurso n.º 0612/04 (do pleno) “O artigo 240º n.º 1 do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real stricto sensu mas também aquelas a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.”;

K - Esse tem sido o entendimento jurisprudencial, largamente maioritário, desse Supremo Tribunal Administrativo, como se verifica dos Acórdãos de 13-04-2005, rec. n.º 442/04 (também do pleno); de 04-02-2004, rec. n.º 02078/03, de 20-10-2004, rec. n.º 0614/04; de 13-05-2009, recursos n.ºs 0169/09 e 0185/09 e de 17-06-2009, rec. n.º 0432/09;

L - Ao não admitir os créditos de IRC relativos aos exercícios de 2005 e 2006, reclamados pela Fazenda Pública, a douda sentença ora recorrida incorreu em erro de direito, na interpretação e aplicação das normas constantes nos art.ºs 240º, n.º 1 e 246.º ambos do CPPT e art.º 116.º do CIRC.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, com o doudo suprimento judicial, requer-se a V. Exas. que o presente recurso seja julgado PROCEDENTE por provado, revogando a douda sentença recorrida, substituindo-a por sentença que admita e gradue os créditos reclamados no lugar que lhe competir, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.”

3. Não foram apresentadas Contra-alegações.

4. O Ministério Público, junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu Parecer no sentido de manter a sentença proferida.

## II- FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

“1. A Fazenda Pública instaurou em 31/12/2003, contra a executada Serbrejo — Soc. Construções, Lda. o processo de execução fiscal n.º 2194200401020528 do Serviço de Finanças do Montijo tendo por objecto dívidas de IRC do exercício de 2002, no montante de € 2.731,78 e de que os presentes autos de verificação e graduação de créditos constituem apenso (cfr. cópia certificada do processo de execução fiscal junto aos autos):

2. Ao processo de execução fiscal identificado no ponto anterior foram apensos os processos de execução fiscal n.ºs 2194200501020340, 2194200501027174, 2194200501042637, 2194200501047310, 2194200501050869, 2194200501056697, 2194200501058380, 2194200501060058, 2194200601009265, 2194200601013173, 2194200601025155, 2194200601049950, 2194200601054759, 2194200601057170, 2194200701023900, 2194200701053027 e 2194200701063359, referentes a IRS de 2003, 2004 e 2005, IRC de 2004, referente a IMI de 2003, 2004, 2005 e 2006, coimas e IVA (cfr. fls. 96 a 159 da cópia do processo executivo junto aos autos);

3. Em 12/08/2002, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2194200201031112 contra a executada Serbrejo — Soc. Construções, Lda. que corre termos no Serviço de Finanças do Montijo tendo por objecto dívidas de IRC do exercício de 2000, no montante de € 17.560,69 e que foi apenso ao processo principal (cfr. cópia certificada do processo de execução fiscal junto aos autos);

4. Ao processo identificado no ponto anterior foi apenso o processo de execução fiscal n.º 2194200201052357 por dívidas de IRC de 2001 (cfr. cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

5. Em 17/02/2000, foi celebrado entre a executada e a Caixa Económica Montepio Geral um contrato Mútuo no montante de Esc.: 110.000.000\$00, com hipoteca sobre um lote de terreno para

construção onde veio a ser construído um edifício constituído em regime de propriedade horizontal, incidindo a mesma sobre a fracção autónoma designada pela letra “C”, correspondente, ao rés-do-chão frente destinada exclusivamente à habitação, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, sito na Rua Salgueiro Maia, n.º 17, freguesia de Pinhal Novo, concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela sob o número 3418 da referida freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 8467, com valor patrimonial de € 63.660,00 (cfr. doc. juntos a fls. 13 a 22 e 23 a 29 dos autos);

6. Em 12/02/2001, foi registada hipoteca a favor da Caixa Económica Montepio Geral, incidente sobre o imóvel melhor identificado em 3), penhorado no processo de execução de que os autos constituem apenso, com vista à garantia da quantia de Esc.: 20.000.000\$00, referente a capital, à taxa de juro anual de 6,7500%, acrescido em 4% em caso de mora e com montante máximo de Esc.: 26.450.000\$00, (cfr. fls. 20 do processo executivo junto aos autos, cujo teor aqui que se dá por integralmente reproduzido);

7. Em 17/03/2005, foi registada a favor da Instituto da Segurança Social, I.P., Centro Distrital de Segurança Social de Setúbal uma hipoteca legal para garantia do pagamento das contribuições e juros relativos aos anos de 2002, 2003, 2004 e Janeiro de 2005, no valor de € 79.462,11 (cfr. doc. junto a fls. 23 da cópia do processo executivo junto aos autos);

8. Em 07/04/2006, foi registada a favor da Instituto da Segurança Social, I.P., Centro Distrital de Segurança Social de Setúbal uma hipoteca legal para garantia da pagamento das contribuições e juros relativos aos meses de Fevereiro e Maio a Agosto de 2005 no valor de € 2.575,97 (cfr. doc. junto a fls. 23 da cópia do processo executivo junto aos autos);

9. Em 30/06/2008, no âmbito do citado processo de execução fiscal, e para pagamento das dívidas nele referidas, foi efectuada a penhora da fracção autónoma designada pela letra “C”, correspondente, ao rés-do-chão frente destinada exclusivamente à habitação, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, sito na Rua Salgueiro Maia, n.º 17, freguesia de Pinhal Novo, concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela sob o número 3418 da referida freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 8467, com valor patrimonial de € 63.660,00, a qual foi registada a favor da Fazenda Nacional em 04/07/2008, para garantia da quantia de € 67.227,38 (cfr. fls. 85 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

10. Em 2006 foi apurado IRC da executada referente ao exercício de 2005 no montante de € 1.426,35 (cfr. doc. junto a fls. 60 dos autos);

11. Em 2007 foi apurado IRC da executada referente ao exercício de 2006 no montante de € 1.236,61 (cfr. doc. junto a fls. 62 dos autos);

12. Em 2008 foi inscrito para cobrança o IMI de 2007, 1.ª e 2.ª prestações, referente à fracção penhorada nos autos (cfr. doc. junto a fls. 52 dos autos);

13. Em 20/10/2008, foi lavrada a certidão pelo Instituto da Segurança Social, I.P., Centro Distrital de Setúbal, com o n.º 603, da qual consta que a executada no processo de execução fiscal identificado no ponto 1 é devedora àquele Instituto da quantia de € 37.318,44, acrescidos de juros no montante de € 22.186,42, referentes a contribuições e quotizações referentes a 2002, 2003, 2004 e 2005 (cfr. doc. junto a fls. 33 a 35 dos autos);

14. A executada é devedora à Fazenda Pública dos créditos exequendos e reclamados;

15. A executada é devedora à Caixa Económica Montepio Geral da quantia de € 71.674,47;

16. A executada é devedora ao Instituto da Segurança Social de Setúbal da quantia reclamada”.

## **2- DE DIREITO**

Vem o presente recurso interposto da sentença da Mmª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou não verificados os créditos reclamados pela Fazenda Pública (FP), respeitantes a IRC relativos aos exercícios de 2005 e 2006, e verificados e reconhecidos todos os restantes créditos reclamados pela FP, Caixa Económica Montepio Geral e Instituto da Segurança Social, graduando-os, para pagamento pelo produto da venda do imóvel penhorado, pela seguinte ordem:

- 1.º IMI de 2005, 2006 e 2007;
- 2.º Caixa Económica Montepio Geral;
- 3.º Instituto da Segurança Social, I.P.;
- 4.º Demais créditos exequendos.

Para julgar não verificados os créditos de IRC reclamados pela ora recorrente FP, considerou a Mmª Juíza “a quo”, entre o mais, que os créditos de IRC que gozam apenas de privilégio imobiliário e que não tenham para além dele uma garantia real não podem ser reclamados nos termos do art. 240º do CPPT, de acordo, aliás, com o defendido por alguma jurisprudência deste Supremo Tribunal (cfr. Acórdão de 7/7/2007, recurso n.º 612/04).

Acontece que não é este o entendimento perflhado pela jurisprudência amplamente maioritária deste STA, que aqui se reafirma.

Como ficou consignado no Acórdão de 17/6/2009, proc. n.º 0432/09, “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.º1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com o artigo 865º do Código do 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 art. 111º (antes 104º) do Código do IRS, para pagamento do IRS relativo aos últimos três anos, a FP 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. 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.º1, 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 18-05-2005, no recurso n.º 612/04, o qual, por sua vez, seguiu o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-04-2005, no recurso n.º 442/04, a confirmar os fundamentos 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 207/03”.

Assim sendo, considerando que as considerações tecidas para o IRS valem igualmente para o IRC (cfr. art. 116º do CIRC), pelos fundamentos acima expostos, e visto que não foram impugnados, deviam os créditos relativos ao IRC de 2005 e 2006 ter sido verificados e graduados nos presentes autos.

### III- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência, julgando verificados e reconhecidos os créditos reclamados, graduá-los pela seguinte ordem:

1.º Os créditos de IMI de 2005, 2006 e 2007 reclamados pela Fazenda Pública e os juros relativos aos últimos três anos, que gozam de privilégio especial;

2.º O crédito da Caixa Económica Montepio Geral, juros e encargos garantidos pela hipoteca, dentro do seu limite;

3.º O crédito reclamado pelo Instituto da Segurança Social, I.P., e respectivos juros e encargos, garantidos por hipoteca, dentro do seu limite;

4.º Os créditos de IRC de 2005 e 2006, reclamados pela Fazenda Pública, e os juros relativos aos últimos três anos, que gozam de privilégio imobiliário geral;

4.º Demais créditos exequendos.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Coeficiente de localização. Fixação do valor patrimonial tributário. Fundamentação. Eficácia.*

**Sumário:**

- I — No acto de avaliação para fixação do valor patrimonial tributário de prédio urbano não há qualquer hipótese de escolha ou de eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar pelos peritos avaliadores, já que esses elementos resultam da aplicação do CIMI e das Portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU, constituindo estas Portarias actos ministeriais de natureza regulamentar que os avaliadores são obrigados a aplicar.*
- II — A fundamentação do acto de avaliação que a lei exige no artigo 77.º da LGT reporta-se à explicitação dos critérios e factores adoptados pelos próprios peritos avaliadores e às operações de apuramento do valor patrimonial tributário que levam a cabo, e nunca à explicitação das razões que terão conduzido à emissão de um regulamento ministerial com um determinado conteúdo.*
- III — Deve considera-se suficientemente fundamentado o acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização dos prédios avaliados, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.*
- IV — Localizando-se o vício de falta de fundamentação que a impugnante invoca na Portaria aplicada, há que recordar que os actos normativos não têm de facultar aos cidadãos os elementos necessários à percepção da motivação que determinou o conteúdo concreto da norma, nem proporcionar-lhes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade emissora, bastando-lhe a explicitação expressa da lei que visa regulamentar ou da lei que defina a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão (artigo 112.º, n.º 7, da CRP), por forma a que os interessados possam controlar a conformação regulamentar com a lei habilitante.*
- V — Os actos regulamentares, praticados no exercício da actividade administrativa genericamente regulada pelos artigos 114.º a 119.º do CPA, e, no caso concreto, em execução do dever imposto à Administração pelo n.º 1 do artigo 13.º do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e dos n.ºs 1 e 3 do artigo 62.º do CIMI, não estão, pois, sujeitos ao dever de fundamentação nos termos definidos pelo artigo 77.º da LGT e pelo artigo 124.º do CPA, não lhes sendo igualmente aplicável o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT de passagem de certidão donde constem esses fundamentos, sem prejuízo do direito de os interessados acederem aos documentos administrativos preparatórios que suportam o acto regulamentar, mais concretamente, do direito de acesso ao teor das propostas formuladas pela CNAPU que foram objecto de aprovação por acto ministerial, em conformidade com a Lei n.º 46/2007, de 24 de Agosto, que regula o Acesso aos Documentos Administrativos.*
- VI — Contendo a Portaria o acto de aprovação do zonamento e dos coeficientes de localização aplicáveis, mostra-se cumprida a exigência legal de que as propostas da CNAPU sejam aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças. E tendo a Portaria sido publicada no Diário da República, mostra-se observado o princípio da publicidade dos actos regulamentares do Governo constante do artigo 119.º da Constituição da República Portuguesa. O que não impede a própria Portaria de estabelecer que os dados e valores que brotam desse acto de aprovação sejam publicitados em local distinto onde possam ser livremente consultados, garantido, assim, o seu conhecimento aos interessados e ao público em geral.*

Processo n.º 1100/11-30.

Recorrente: Sonaerp – Retail Properties, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. SONAERP – RETAIL PROPERTIES, S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial que a sociedade SONAERP – RETAIL PROPERTIES, S.A., com

os demais sinais dos autos, deduziu contra o acto fixação do valor patrimonial tributário, obtido em procedimento de avaliação, das fracções “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “F” do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia da Nazaré sob o artigo n.º 10012.

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

i- Embora situado dentro dos limites legais, entre 0,4 e 2 definidos no artigo 42.º n.º 1 do CIMI, não foram explicitados pela Administração Fiscal (AF) quaisquer critérios, dentro dos elencados nas alíneas a) a d) do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, que terão conduzido à concreta fixação do CI (coeficiente de localização) em 1,00, o mesmo sucedendo relativamente à Portaria n.º 1119/2009, de 30.09, que, alegadamente, fixa os coeficientes de localização e estabelece um CI mínimo de 0,47 e um CI máximo de 2,60.

ii- Ao contrário do referido na dita sentença sob recurso, nada existe no termo de avaliação que permita à Recorrente — ou a qualquer outro Contribuinte colocado na sua posição — perceber qual ou quais das características do imóvel foram consideradas, e em que medida, para a determinação do coeficiente de localização de 1,00.

iii- É que, como resulta da lei, se na fixação do coeficiente de localização, é necessário ter em conta, nomeadamente, as características de acessibilidade, proximidade de equipamentos sociais, a existência de serviços públicos de transportes e a localização em zona de elevado valor imobiliário, ao Contribuinte, como destinatário do acto avaliativo — que tem impacto na sua esfera jurídica tributária - tem de ser dado a conhecer de que modo esse coeficiente foi determinado.

iv- O n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, ao referir os elementos que contribuem, ou podem contribuir, para a fixação do coeficiente de localização, o faz de modo MERAMENTE EXEMPLIFICATIVO, ao referir que “na fixação do coeficiente de localização, têm-se em consideração, nomeadamente”, pelo que carece o Contribuinte de saber quais os factores que em concreto foram considerados para a fixação do concreto coeficiente aplicado, de 1,00.

v- Para a fixação do coeficiente em causa terá sido considerada a acessibilidade ou proximidade de equipamentos sociais? A existência de serviços públicos de transportes? A localização em zona de elevado valor imobiliário? Foram todos esses factores conjuntamente, ou só alguns? Ou terão sido considerados outros factores? E, nesse caso, quais? Ora, nada disto consta do procedimento de avaliação, ao contrário do referido na sentença sob recurso.

vi- Salvo o devido respeito, o Tribunal a quo, conclui pela inexistência de falta de fundamentação na determinação do CI, mas não fundamenta, ela própria, essa sua conclusão, porquanto, na realidade é impossível ao Contribuinte (ou ao Tribunal) saber, com base nos elementos constantes dos autos, de que modo foi determinado o coeficiente de localização em 1,00.

vii- Carece, portanto, de base fundamentadora a conclusão do Tribunal a quo no sentido de que «da segunda avaliação constam os critérios e os factores tidos em conta, (...) que conduziram à determinação do valor de avaliação, embora de forma sucinta mas suficiente para permitir apreender o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido, que a Impugnante revela ter compreendido (...)».

viii- Se assim fosse, por um lado, seria possível, a qualquer pessoa medianamente instruída, perceber de que modo foi determinado o coeficiente de localização concretamente aplicado na avaliação em causa, e quais os factores que, de entre o elenco exemplificativo do artigo 42.º n.º 3 do CIMI, contribuíram efectivamente para a determinação do CI.

ix- Nos termos do artigo 84.º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), “A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado”.

x- No caso em apreço, a fixação do CI de 1,00 é perfeitamente insindicável e imperceptível, já que não são minimamente descortináveis os motivos pelos quais foi fixado esse coeficiente e não um qualquer outro — superior ou inferior.

xi- É essa, de resto, a recente Jurisprudência deste Supremo Tribunal (Ac STA de 10.03.2011, dado no proc. n.º 0862/10, destaque nosso) que, por lapidar, se deixa citada:

*«I - A fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.*

*II - Tendo sido utilizado em actos de avaliação de imóveis determinado coeficiente de localização, entre os limites fixados no ponto 1.7 da Portaria n.º 982/2004, os actos só poderão considerar-se suficientemente fundamentados se se puder concluir que, com os elementos que lhe foram notificados e dos que foram fornecidos através de meios electrónicos e de informação da administração tributária, o destinatário ficou a conhecer todos os elementos que foram relevantes para a avaliação.»*

xii- Na verdade, a fixação deste coeficiente (CI) deve resultar da ponderação de vários factores, indicados no n.º 3 do art. 42.º, sendo imprescindível para os interessados poderem aperceber-se das



razões da fixação de um determinado coeficiente, saber como é que cada um deles foi ponderado, pois só assim, poderão exercer eficazmente o seu direito de impugnação. Assim, não tendo sido fornecida ao Impugnante (nem sendo mesmo obtida no presente processo) informação sobre as razões que conduziram à fixação daquele coeficiente, tem de se concluir que os actos de avaliação impugnados enfermam de vício de falta de fundamentação.».

xiii- Assim sendo, como é, as avaliações em causa padecem de falta de fundamentação, em violação do disposto nos artigos 77.º n.º 1 e 2 e 84.º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), e 268.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) - o que, nos termos do artigo 125.º n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo (CPA) acarreta a anulabilidade das avaliações impugnadas, pelo que, ao assim não ter entendido, incorreu o Tribunal a quo em erro de direito.

xiv- O Tribunal a quo limitou-se a concluir que o coeficiente de localização se encontrava devidamente fundamentado, e a remeter para os elementos que constam do procedimento avaliativo, como supostamente justificadores dessa decisão, quando, em sentido manifestamente contrário, desses elementos não é possível retirar, de modo algum, a pretendida fundamentação — o que constitui contradição entre os fundamentos e a decisão, a determinar a nulidade da sentença, nos termos do artigo 125.º n.º 1 CPPT.

xv- Analisada a Portaria aplicável (Portaria n.º 982/2004, de 04.08, com as alterações da Portaria n.º 1426/2004, de 25.11, da Portaria n.º 1022/2006, de 20.09 e da Portaria n.º 1119/2009 de 30.09), constata-se que esta não especifica os “zonamentos e respectivos coeficientes de localização” — estabelecendo, no seu n.º 3 que os mesmos “são publicados no sítio [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt), podendo ser consultados por qualquer interessado e em qualquer serviço de finanças”.

xvi- Ou seja, os coeficientes CONCRETAMENTE UTILIZADOS não estão FIXADOS na lei, apenas constando de Portaria os coeficientes mínimos e máximos, pelo que tais CONCRETOS COEFICIENTES apenas serão conhecidos (e, portanto, fixados) aquando da sua “publicação” no site das finanças, não estando publicados em Diário da República.

xvii- Consultado o referido “site”, verifica-se que em nenhum lugar constam as “características” que terão fundamentado a fixação do concreto CI atribuídos a cada um dos “zonamentos” dentro dos diferentes municípios, atenta a diferente destinação das edificações (artigo 42.º, n.º 2 e 3 do CIMI), não estando explicitado, em lugar algum, se foram, e em que medida foram, atendidas as ditas características elencadas, exemplificativamente, em a), b), c) e d) do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI.

xviii- Analisado o Anexo 1 da Portaria n.º 1119/2009, constata-se que o mesmo apenas estabelece, quanto aos coeficientes de localização, apenas os seus mínimos e máximos, e não os concretos coeficientes a aplicar nas avaliações — como é o caso do concreto coeficiente de 1,00, aplicado nas avaliações em causa.

xix- Assim, ao contrário do decidido, constata-se que não existe qualquer Portaria do Ministro das Finanças a aprovar os concretos coeficientes de localização, sendo que esse concreto coeficiente a aplicar no acto avaliativo, entre aqueles mínimo e máximo, apenas será conhecido (e, portanto, determinado) aquando da sua “publicação” no site das Finanças.

xx- A ser assim, tal significa, simultaneamente, que os concretos coeficientes não estão publicados em *Diário da República*, e que os concretos coeficientes não são fixados em diploma com força de lei.

xxi- Em matéria de incidência tributária, como é o caso (determinação do valor objecto de tributação, em sede de IMI), vigora o princípio constitucional da legalidade e tipicidade, e da reserva de lei formal (artigos 8.º da LGT, 103.º, n.º 1 e 2, 165.º, n.º 1, i), e 198.º, n.º 1, b) da CRP), e as normas sobre tais matérias estão subordinadas a publicação em jornal oficial, sob pena de ineficácia jurídica e consequente falta de obrigatoriedade geral e abstracta (Cfr. artigos 5.º, n.º 1 do Código Civil e 199.º da Constituição da República Portuguesa).

xxii- Por conseguinte, a definição do VPT mediante parâmetros e coeficientes determinados e publicados de outra forma que não a legalmente prevista - em *Diário da República*, e sob a forma de Lei em sentido formal e material - viola os referidos princípios e normas legais e constitucionais.

xxiii- Em particular, a Portaria n.º 1119/2009, no seu ponto 3.º - quando remete para o site do Ministério das Finanças ou para os Serviços de Finanças locais, a publicação de alguns parâmetros de avaliação, como é o caso do CI — mais não faz senão determinar a criação de regras legais através de um procedimento ad hoc e ilegal, tendo em conta que não se trata apenas da publicação de tais parâmetros, dado que a essa publicação não antecede qualquer acto legislativo, em sentido formal ou material, a definir, em concreto, os coeficientes a ser “publicados”.

xxiv- Nos termos do artigo 112.º n.º 1 da CRP apenas «São actos legislativos as leis, os decretos-leis e os decretos legislativos regionais, sendo que, de acordo com o n.º 5 do mesmo comando constitucional «Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, o poder de interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer um dos seus preceitos.».

xxv- - Não existe qualquer norma legal que permita afastar a obrigatoriedade de publicação no Diário da República dos concretos coeficientes em causa e o D.L. n.º 287/2003, de 12.11, que aprovou

o Código do IMI, não estabeleceu qualquer regime especial — e se o fizesse seria ilegal — susceptível de afastar as regras de publicação dos diplomas legais.

xxvi- O artigo 1.º n.º1 da Lei n.º 74/98, de 11/11, que estabelece o regime de publicação, identificação e formulário dos diplomas legais, estatui que «A eficácia jurídica dos actos a que se refere a presente lei depende de publicação», dispondo o artigo 3.º n.º 3 alínea b) do mesmo diploma que as Portarias são objecto de publicação na parte B da 1.ª série do Diário da Republica.

xxvii- No caso em apreço, resulta do preâmbulo da Portaria n.º 1119/2009, que a mesma «(...) destina -se a aprovar e a dar publicidade à actualização do zonamento com a introdução de zonas homogéneas do zonamento e a diminuição de alguns dos coeficientes de localização e da percentagem a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI e as áreas da sua aplicação», mas, em sentido contrário, é forçoso concluir que a referida Portaria não aprova, não estabelece e, portanto, não pode dar publicidade, nem ao “zonamento”, nem às “zonas homogéneas” do mesmo, nem, tampouco, ao coeficiente de localização CONCRETAMENTE UTILIZADOS PARA DETERMINAR O VPT EM CAUSA.

xxviii- Ao assim não entender, incorreu o Tribunal a quo em erro na aplicação do direito – a impor a revogação da sentença recorrida.

xxix- Devem ter-se como inconstitucionais, por violação do disposto nos artigos 103.º n.º 2, 119.º n.º 1 h), 165.º n.º 1 i) e 198.º n.º 1 b) da CRP, os artigos 42.º e 62.º CIMI, quando interpretados no sentido de que não é necessário um acto legislativo que fixe zonamentos nos mesmos referidos, e o concreto coeficiente de localização a aplicar aos prédios neles localizados.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve conceder-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, o que se faz por obediência à Lei e por imperativo de JUSTIÇA!

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações

**1.3.** Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, por considerar que apenas é de admitir a «*publicação de actos legislativos fora do Diário da República quando os mesmos versarem situações concretas, como seja, a concessão de zonas de caça ou certas decisões dos tribunais como os acórdãos dos Tribunais Superiores de carácter uniformizador. Assim, e querendo ainda parecer que a deslegalização que foi efectuada para o “sítio” do governo não poderia dispensar tal publicação, opino pela procedência do recurso*».

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2.** A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

A- Na sequência da apresentação da declaração Modelo 1 pela impugnante, em 28/01/2010, com vista à inscrição das fracções A, B, C, D, E e F do prédio urbano sito na Av. Abílio Santos e Sousa, n.º 3, Calhau, Nazaré, inscrito na matriz sob o artigo 10012, da freguesia da Nazaré, foi efectuada a avaliação do referido prédio em 09/12/2009 (vide fls. 3 a 17 do procedimento de segunda avaliação apenso);

B- Notificada a impugnante do resultado dessas avaliações, requereu uma 2.ª avaliação, indicando como seu representante, o Sr. Carlos Adalberto Mendes Rodrigues da Costa Ferreira (cfr. fls. 20 a 30 do procedimento de segunda avaliação apenso);

C- O perito indicado pela impugnante foi notificado para comparecer no dia 08/07/2010, às 14h00, no respectivo Serviço de Finanças, para constituição da comissão de avaliação, a fim de se proceder à 2.ª avaliação do prédio, pelos officios n.º 000896 e 000955, datados, respectivamente de 17/06/2010 e 25/06/2010, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (cfr. fls. 41 a 52 do procedimento de segunda avaliação apenso);

D- A comissão de avaliação foi constituída pelos seguintes elementos: Luís Filipe Pinto Rodrigues de Oliveira - Perito Regional (presidente); João Manuel Agostinho Lopes Nogueira - Perito regional (vogal); e, Carlos Adalberto M. Rodrigues da C. Ferreira - Perito das partes (fls. 41 do procedimento de segunda avaliação e 54 e seguintes);

E- Em 08/07/2010 foi tomado compromisso de honra ao perito indicado pela impugnante (fls. 53 do procedimento de segunda avaliação apenso);

F- Em 24/08/2009, depois da comissão de avaliação ter visto e examinado o prédio descrito, procederam à avaliação do prédio descrito nas fichas de avaliação n.º 3161309, 3161310, 3161311, 3161312, 3161313 e 3161354, relativas, respectivamente, às fracções A, B, C, D, E e F (fls. 63 a 71 do procedimento de segunda avaliação apenso);

G- A comissão deliberou por maioria confirmar os valores patrimoniais resultantes da ponderação dos dados constantes no processo (cfr. fls. 76 a 93 do procedimento de avaliação apenso);

H- As avaliações supra referidas tiveram o voto de vencido do representante da impugnante por não concordar com o valor atribuído, com a seguinte fundamentação “uma vez que segundo o seu entendimento a avaliação em causa não se encontra devidamente fundamentada, tendo em conta não ser possível perceber quais os critérios utilizados pela administração fiscal para fixar o coeficiente de localização” (fls. 76 a 93 do procedimento de avaliação apenso);

I- Na segunda avaliação à fracção A foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 973.840,00, conforme comprovativo provisório de fls. 76 a 78 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

J- Na segunda avaliação à fracção B foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 222.930,00, conforme comprovativo provisório de fls. 79 a 81 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

K- Na segunda avaliação à fracção C foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 236,53000, conforme comprovativo provisório de fls. 82 a 84 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

L- Na segunda avaliação à fracção D foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 24.650,00, conforme comprovativo provisório de fls. 85 a 87 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

M- Na segunda avaliação à fracção E foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 41.590,00, conforme comprovativo provisório de fls. 88 a 90 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

N- Na segunda avaliação à fracção F foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 12.800,00, conforme comprovativo provisório de fls. 91 a 93 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

O- O coeficiente de localização aplicado na avaliação do prédio identificado na alínea a) foi de 1,00 (fls. 77, 80, 83, 86, 89, 92 e print de fls. 104 do SIGIMI- Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal Sobre Imóveis, publicado no sítio [www.e-financas.gpv.pt](http://www.e-financas.gpv.pt));

P- Em 21/07/2010 foi a impugnante notificada do resultado da 2.<sup>a</sup> avaliação, pelos ofícios nos 5860623, 6860635, 6860638, 6860642, 6860645 e 6860652, datados de 13/07/2010 (fls. 50 a 55 dos presentes autos);

Q- Em 19/10/2010 a impugnante apresentou via e-mail a presente impugnação (fls. 1).

3. Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de fixação do valor patrimonial tributário obtido em procedimento de segunda avaliação efectuada às fracções “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “F” do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Nazaré sob o artigo n.º 10012, impugnação que teve por fundamento a ilegalidade desse acto por falta de fundamentação no que toca ao coeficiente de localização aplicado (CI), ineficácia do zonamento e do CI utilizado por falta de publicação legal e consequente violação dos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e da reserva de lei formal, e, ainda, preterição de formalidades no funcionamento da comissão de avaliação.

As questões que Impugnante, ora Recorrente, coloca à apreciação deste Tribunal são as de saber se a sentença recorrida é nula por contradição entre os fundamentos e a decisão e, no caso negativo, se ela padece de erro de julgamento em matéria de direito por ter considerado que não se verificava nem a falta de fundamentação, nem a falta de publicação legal do zonamento e coeficientes aplicados, nem a violação dos invocados princípios constitucionais, tendo em conta que não ataca a decisão no que toca à julgada inexistência de preterição de formalidades no funcionamento da comissão de avaliação.

### 3.1. DA NULIDADE DA SENTENÇA

Invoca a Recorrente a nulidade da decisão prevista no artigo 668.º, n.º 1, alínea c), do CPC e no artigo 125.º, n.º 1, do CPPT, por contradição entre a decisão e os seus fundamentos, com o argumento de que o Mmº Juiz do Tribunal *a quo* se limitou a concluir que o acto de avaliação para fixação do valor patrimonial tributário das fracções da Impugnante se encontrava fundamentado no que toca ao coeficiente de localização aplicado e a remeter para os elementos que constam do procedimento avaliativo como supostamente justificadores dessa decisão, quando, em sentido manifestamente contrário, esses elementos não permitem colher a referida fundamentação.

Como se sabe, esta causa de nulidade da sentença ocorre quando os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente não ao resultado expresso na decisão mas a resultado oposto, isto é, quando das premissas de facto e de direito que o julgador teve por apuradas, ele haja extraído uma oposta à que logicamente deveria ter extraído. *“A lei refere-se, na alínea c) do n.º 1 do art. 668, à contradição real entre os fundamentos e a decisão e não às hipóteses de contradição aparente.... Nos casos abrangidos pelo art. 668º, n.º 1, alínea c), há um vício real no raciocínio do julgador (e não um simples lapsus calami do autor da sentença): a fundamentação aponta num sentido; a decisão segue caminho oposto ou, pelo menos, direcção diferente”* (1).

Esta nulidade ocorre, pois, quando há uma quebra da estrutura lógica da peça decisória por força de uma contradição intrínseca entre os fundamentos invocados e a decisão tomada.

Ora, no caso vertente, a decisão de improcedência da impugnação está em sintonia e em conformidade lógica com o raciocínio que o julgador formulou e com os fundamentos que deixou expressos para concluir que o acto impugnado se encontrava fundamentado. Se esse raciocínio está errado ou se os elementos que constam do procedimento avaliativo não permitiam retirar a conclusão a que se

chegou, então haverá um erro de julgamento, que provoca uma decisão *contra legem*, mas não uma nulidade da sentença.

Não se podendo afirmar que a fundamentação aduzida na sentença enferme de qualquer impossibilidade de articulação lógica com a decisão de improcedência da impugnação, não se pode considerar verificada a invocada nulidade, improcedendo as respectivas conclusões do recurso.

### 3.2. DO ERRO DE JULGAMENTO

#### 3.2.1. DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

Segundo o entendimento vertido na sentença, «(...) a Impugnante insurge-se contra o coeficiente de localização [CI] aplicado, ou seja, 1,00, por falta de fundamentação. Porém, sem razão, uma vez que o CI trata-se de um elemento, preciso, objectivo e pré-determinado por lei em função de diversos elementos, designadamente da localização e do destino do prédio em causa e, por isso, indisponíveis para as partes no procedimento de avaliação (...).», «(...) o coeficiente de localização (CI) corresponde ao valor que a localização de um imóvel incorpora no seu valor e pode variar 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 (Cfr. artigo 42º do CIMI)», sendo que «Nos termos do nº3 do artigo 42º do CIMI na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as características de acessibilidade, proximidade de equipamentos sociais, a existência de serviços públicos de transportes e a localização em zona de elevado valor imobiliário, ou seja, os factores que influenciam o CI são as condicionantes proporcionadas pelo município, sendo um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), pelo que obedece a um procedimento prévio conducente à sua aprovação (cfr. artigos 61º e 62º, alíneas a) e b) do CIMI)».

A Recorrente insiste, porém, que embora situado dentro dos limites legais, entre 0,4 e 2, definidos no artigo 42.º n.º 1 do CIMI, nunca foram explicitados nem comunicados os critérios, de entre os elencados nas alíneas a) a d) do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, que terão conduzido à determinação desse concreto coeficiente de 1,00 para as suas fracções. Isto é, esse CI não está determinado na lei e a Portaria que o aprovou remeteu a sua publicação para o site das finanças, mas, consultado este, constata-se que dele não constam as “características” que terão fundamentado a concreta fixação do CI atribuído a cada um dos “zonamentos” dentro dos diferentes municípios, não estando explicitado, em lugar algum, se foram, e em que medida foram, atendidas as características elencadas no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI. Deste modo, a possibilidade de conhecimento, quer na Internet quer no serviço de finanças, do zonamento e do concreto coeficiente de localização não abrange a forma como eles foram determinados.

Vejamos.

É inquestionável que o mencionado acto de fixação do valor patrimonial de imóveis, como acto final lesivo que é, proferido no âmbito de um procedimento tributário de avaliação, tem de estar fundamentado por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que o motivaram, tudo em conformidade com o disposto no artigo 77.º n.º 1 da Lei Geral Tributária. E por força do n.º 2 desse artigo 77.º, a fundamentação, embora possa ser efectuada de forma sumária, deve sempre conter “as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”. Além disso, o artigo 84.º n.º 3 desse diploma legal estabelece que “A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado.”.

Deste modo, o acto de fixação do valor patrimonial tributário das fracções da Impugnante, que constitui a forma de determinar a matéria tributável de tributos a que ela está sujeita, primordialmente em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, deve conter todos os elementos que conduziram a essa fixação, com a indicação dos critérios utilizados e das operações de apuramento da matéria tributável, de modo a que seja possível, tanto a ela como ao Tribunal, extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.

Daí que, embora o grau de fundamentação tenha de ser o adequado ao tipo concreto do acto e às circunstâncias em que foi praticado, é essencial que proporcione a reconstrução do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pelo(s) autor(es) da avaliação para a fixação do valor patrimonial tributário do prédio avaliado, de forma a poderem conhecer-se claramente as razões por que se avaliou dessa forma e não de forma diferente, por que se chegou àquele valor patrimonial e não a valor diverso, de modo a que os interessados possam aceitá-lo ou rebatê-lo, bem como possibilitar ao tribunal um efectivo controlo sobre a sua legalidade, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

E porque, como é consabido, a falta ou insuficiência da notificação ou publicitação de um acto tributário não afecta a *validade* do acto em si, mas tão só a sua *eficácia*, o que interessa averiguar, no caso vertente, é se o acto tributário impugnado padece ou não do vício de falta de fundamentação, independentemente de a sua *notificação* conter ou não toda a fundamentação no que concerne ao critério de localização eleito.

Como se verifica do teor do termo de segunda avaliação, o valor patrimonial tributário fixado às fracções da Impugnante foi determinado de acordo com a fórmula contida no artigo 38.º do CIMI, que tem a seguinte expressão:  $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ , e em que:

*V<sub>t</sub>* = valor patrimonial tributário;

*V<sub>c</sub>* = valor base dos prédios edificados;

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

*C<sub>a</sub>* = coeficiente de afectação;

*C<sub>l</sub>* = coeficiente de localização

*C<sub>q</sub>* = coeficiente de qualidade e conforto;

*C<sub>v</sub>* = coeficiente de vetustez.

e dele consta que o *C<sub>l</sub>* utilizado foi o de 1,00.

Aliás, a Impugnante demonstra estar plenamente ciente dessa fórmula e de que o *C<sub>l</sub>* utilizado encontra previsão no artigo 42.º do CIMI, que tem o seguinte teor:

#### **Artigo 42.º**

##### **Coeficiente de localização**

1. O coeficiente de localização (*C<sub>l</sub>*) 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 45.

Assim como demonstra conhecer perfeitamente teor da Portaria n.º 982/2004, de 4.08, que no seu n.º1 aprovou os limites mínimos e máximos dos coeficientes de localização a aplicar em cada município e no seu n.º2 aprovou o zonamento e os coeficientes de localização correspondentes a cada zona de valor homogéneo para os tipos de afectação à habitação, comércio, indústria e serviços, que lhe foram propostos pela CNAPU, nos termos e para os efeitos desse artigo 42.º. Bem como demonstra conhecer o teor das Portarias subsequentes, n.º 1426/2004, de 25.11 (que aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município) e n.º 1022/2006, de 20.09 (que aprovou novas alterações ao zonamento).

Isto é, a Impugnante sabe, e não questiona, que o *C<sub>l</sub>* pode variar entre os limites mínimo e máximo definidos no n.º 1 do artigo 42.º do CIMI e aprovados pelas referidas Portarias, e reconhece todo o enquadramento jurídico que leva à fixação de um determinado *C<sub>l</sub>*, sabendo que não é aos peritos avaliadores que compete fixá-lo no procedimento de avaliação ou no acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário dos imóveis.

Tal como ela reconhece, o coeficiente de localização é aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU após ponderação de determinadas circunstâncias e características dos prédios, designadamente, as acessibilidades, a proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. E o mesmo se passa com os zonamentos, que a Impugnante revela igualmente saber que são aprovados por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU, sendo a determinação do seu valor efectuado em cada município em assembleia camarária e cuja materialização corresponde aos mapas informáticos de valor por zona.

O que significa que no acto de fixação do valor patrimonial tributário, aqui impugnado, não há qualquer hipótese de escolha ou eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar. Eles resultam da aplicação do CIMI e da referida Portaria, constituindo esta um acto ministerial de natureza regulamentar que os avaliadores são obrigados a aplicar, não sendo obrigados a saber nem tendo de descrever no termo de avaliação quais foram as características do imóvel que conduziram a CNAPU a propor ao Ministro a aprovação do coeficiente de localização em cada zonamento e as razões que o levaram a essa aprovação.

Ora, a fundamentação do acto de avaliação que a lei exige nos artigos acima citados reporta-se à explicitação dos critérios e factores adoptados pelos próprios avaliadores e às operações de apuramento do valor patrimonial tributário do prédio que estes levam a cabo, e nunca à explicitação das razões que terão conduzido à emissão de um regulamento ministerial com um determinado conteúdo ou, mais, concretamente, das razões que terão levado à aprovação regulamentar pelo Ministro das Finanças de um critério que são obrigados a aplicar.

E porque, tanto a fórmula utilizada como o CI aplicado, resultam da aplicação directa de normas legais e regulamentares, traduzindo elementos objectivos que não dão qualquer espaço à subjectividade ou discricionariedade dos avaliadores, é óbvio que o *acto tributário* aqui em questão permite a total reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pelos peritos avaliadores para chegarem àquele concreto valor patrimonial tributário.

Pode, pois, considera-se suficientemente fundamentado o acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização dos prédios avaliados, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.

Aliás, a Impugnante, ora Recorrente, nunca afirmou que a fundamentação constante do acto de avaliação não lhe permitia compreender a fórmula ou os critérios aplicados ou conhecer os coeficientes de localização previstos no CIMI e aprovados nas citadas Portarias, tendo, antes, reconhecido que este constitui um elemento preciso e objectivo, de 1,00, que não podia ser moldado ou alterado pelos peritos que intervieram na avaliação. Razão por que não pode haver, quanto a estes aspectos, qualquer falta ou insuficiência de fundamentação.

O que ela verdadeiramente defende é que não sabe quais os factores ou fundamentos, de entre os elencados nas alíneas a) a d) do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, que terão conduzido à aprovação do zonamento e do coeficiente de localização aplicado, por as Portarias se terem limitado a aprová-los sem explicitarem a forma como os mesmos foram determinados. Na sua perspectiva, nada existe que permita compreender que características do imóvel foram consideradas, e em que medida, para a determinação do coeficiente de localização em 1,00 aplicado na avaliação das suas fracções.

Ou seja, o que sempre asseverou, e volta a defender neste recurso, é que não conhece, por não estarem publicitados, os parâmetros eleitos para a *aprovação regulamentar* do coeficiente de localização aplicado na avaliação das suas fracções.

Porém, essa circunstância não gera a violação do dever de fundamentação previsto no artigo 77.º da LGT e no artigo 124.º do CPA, por se tratarem de preceitos aplicáveis aos actos administrativos e tributários e não aos regulamentos ou actos normativos.

Como se sabe, o *regulamento* é uma decisão de um órgão da administração pública que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos em situações gerais e abstractas, pelo que se diferencia do *acto administrativo*, desde logo, por ser geral e abstracto, enquanto que o acto administrativo produz efeitos jurídicos num caso concreto<sup>(2)</sup>. Ora, as disposições da Portaria n.º 982/2004 e das que se lhe seguiram para aprovação do zonamento e coeficientes de localização correspondentes a cada zona de valor homogéneo para os tipos de afectação à habitação, comércio, indústria e serviços, nos termos e para os efeitos do artigo 42.º do CIMI, têm as características de generalidade e abstracção que caracterizam os actos normativos, já que se dirigem a um número indeterminado e indeterminável de pessoas, estabelecendo coeficientes para cidadãos/municípios não individualizadas *a priori*, aplicáveis a todo o território nacional e a todos os que vejam o seu património imobiliário urbano avaliado para efeitos tributários, não se divisando nelas qualquer *acto administrativo* que, como tal, esteja sujeito ao dever de fundamentação consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da CRP e plasmado na LGT e no CPA.

É certo que a delimitação geográfica que aí é feita, por municípios e zonamentos, parece aproximar-se da natureza individual, por interferir mais directamente com a esfera patrimonial dos proprietários, como a Recorrente, que vêem os seus prédios urbanos nela incluídos, mas esse será um aspecto meramente instrumental da ordem normativa que o diploma introduz, a ela adstrito e dela indissociável, sem possibilidade de ser autonomizado como acto administrativo encarado "*a se*".

As citadas Portaria constituem, pois, *regulamentos*, sujeitos, enquanto forma de actividade administrativa, ao princípio da legalidade, quer na sua dimensão de preferência de lei, quer na sua dimensão de reserva de lei. Da sua sujeição à preferência de lei decorre que, tal como sucede com todas as condutas administrativas que contrariem o bloco de legalidade a que estão sujeitos, possam ser ilegais e, como tal, susceptíveis de impugnação contenciosa nos tribunais administrativos, os quais podem declarar a sua ilegalidade com força obrigatória geral (art.º 204.º da CRP, e arts. 72.º e 76.º do CPTA). E da sujeição à reserva de lei decorre que os regulamentos têm necessariamente de ser habilitados por lei, mas o grau de densidade normativa da lei habilitante pode variar entre a vinculação total do conteúdo regulamentar e o pólo oposto de atribuição de uma quase total liberdade de conformação regulamentar, limitando-se, neste último caso, a identificar a competência, em sentido subjectivo e em sentido objectivo, para a sua emissão<sup>(3)</sup>.

Não estão, porém, sujeitos ao dever de fundamentação ou de explicitação das razões por que se regulamentou dessa forma e não de forma diferente. Ao contrário dos actos administrativos, os actos normativos não têm de facultar aos cidadãos os elementos necessários à percepção da motivação que determinou o conteúdo concreto da norma, nem proporcionar-lhes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade emissora, bastando-lhe a explicitação expressa da lei que visa regulamentar ou da lei que defina a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão (art.º 112.º, n.º 7, da CRP), por forma a que os interessados possam controlar a conformação regulamentar com a lei habilitante.

Os actos regulamentares, praticados no exercício da actividade administrativa genericamente regulada pelos artigos 114.º a 119.º do CPA, e, no caso concreto, em execução do dever imposto à Administração pelo n.º 1 do artigo 13.º do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e dos n.ºs 1 e 3 do artigo 62.º do CIMI, não estão, pois, sujeitos ao dever de fundamentação nos termos definidos pelo artigo 77.º da LGT e pelo artigo 124.º do CPA, não lhes sendo igualmente aplicável o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT, de passagem de certidão donde constem esses fundamentos, sem prejuízo do direito de os interessados acederem aos documentos administrativos preparatórios que suportam o acto regulamentar, mais concretamente, do direito de acesso ao teor das propostas formuladas pela CNAPU que foram objecto de aprovação por acto ministerial, em conformidade com a Lei n.º 46/2007, de 24 de Agosto, que regula o Acesso aos Documentos Administrativos.

Em conclusão, o vício de falta de fundamentação arguido pela Impugnante localiza-se no *regulamento* e não no *acto tributário* de avaliação que fixou o valor patrimonial das suas fracções, e não podendo um regulamento padecer deste tipo de vício improcede fatalmente o pedido de que, por via dessa ilegalidade, se anule aquele acto tributário.

### **3.2.1. DA INEFICÁCIA POR FALTA DE PUBLICAÇÃO LEGAL DO ZONAMENTO E DO COEFICIENTE DE LOCALIZAÇÃO E DA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE, DA TIPICIDADE E DA RESERVA DE LEI FORMAL**

Quanto a este aspecto, a decisão recorrida argumentou do seguinte modo:

«A Portaria n.º 1022/2006, de 20 de Setembro, aprovou alterações ao zonamento e coeficientes de localização, anteriormente aprovados pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 1426/2004, de 25 de Novembro, nos termos e para os efeitos nos artigos 420 e 450 do CIMI, as quais foram aprovadas pelo Ministro das Finanças (cfr. nos 10, 20 e 3º da Portaria n.º 1022/2006).

Assim sendo, a obrigatoriedade legal das propostas da CNAPU serem aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças mostra-se satisfeita pelo disposto no n.º 2 da Portaria n.º 1022/2006 (cfr. n.º 2 da Portaria n.º 982/2004 n.º 2 da Portaria n.º 1426/2004).

No que respeita à sua publicação, refere expressamente o n.º 4 da Portaria n.º 1022/2006 que o zonamento e os coeficientes de localização são publicados no sítio [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt), podendo ser consultados por qualquer interessado, e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças.

Assim, são as próprias Portarias que regulam a publicação do zonamento e dos coeficientes de localização, dando a conhecer o sítio onde poderão ser consultados, sendo certo que as Portarias estão disponíveis na internet através do site do diário da república electrónico e os zonamentos e os coeficientes de localização, estão também disponíveis na internet, nos sítios indicados, ou seja, em [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt) e ainda em qualquer serviço de finanças.

Sobre esta matéria pronunciou-se o douto Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 0510/10, em 06/10/2010, no qual nos louvamos e do qual transcrevemos a seguinte passagem «Este sistema de regulamentação técnica não contraria o disposto no artigo 119º da CRP, nem qualquer um dos princípios constitucionais citados pela recorrida nas suas contra-alegações, na medida em que o que a lei, de facto, apenas estabelece é a necessidade das propostas da CNAPU a respeito de zonamento e respectivos coeficientes de localização serem aprovados por Portaria do Ministro das Finanças (e não a sua publicação em jornal oficial), tendo tal aprovação sido concretizada, como dissemos, pelo n.º 2 da Portaria 982/2004, de 4 de Agosto.

O facto dos zonamentos concretos e coeficientes de localização, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados naquela ou noutra portaria não lhes retira eficácia, sendo certo que se publicitou o local em que podem ser consultados, desta forma se garantido o seu conhecimento aos interessado e público em geral.».

Concordamos, em geral, com esta argumentação.

As referidas Portarias contém o acto de aprovação do zonamento e dos coeficientes de localização aplicáveis, estando, assim, cumprida a exigência legal de que as propostas da CNAPU a este respeito sejam aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças.

Essas Portarias foram publicadas no Diário da República, como tinham de o ser por força do princípio da publicidade dos actos regulamentares do Governo constante do artigo 119.º da Constituição da República Portuguesa. Na verdade, a alínea h) do n.º 1 desse preceito determina a publicação obrigatória no Diário da República dos «decretos regulamentares e demais decretos e regulamentos do

*Governo, bem como os decretos dos Ministros da República para as regiões autónomas e os decretos regulamentares regionais» e o n.º 2 estabelece que a falta de publicidade desses actos implica a sua ineficácia jurídica.*

O que não impede a própria Portaria de estabelecer que os dados e valores que brotam desse acto de aprovação sejam publicitados em local distinto onde possam ser livremente consultados, garantido, assim, o seu conhecimento aos interessados e ao público em geral. Ou seja, que remeta a publicitação dos concretos dados e valores que dela resultam para o site das finanças para nele serem consultados por qualquer interessado e que obrigue à sua disponibilização em todos os serviços de finanças.

E na falta de norma ou princípio constitucional que exija ou imponha que esses dados e valores concretos que resultam do acto normativo de aprovação da proposta da CNAPU constem de um diploma com força de lei e que sejam publicados em Diário da República, não se podem considerar violados os princípios constitucionais invocados pela Recorrente.

Por todo o exposto, improcedem todas as conclusões do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida, embora com fundamentação algo distinta.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) (Antunes Varela, J. M. Bezerra e Sampaio e Nora, in “Manual de Processo Civil”, 2ª edição, Coimbra, 1985, pags. 689 e 690.)

(<sup>2</sup>) (Sobre a matéria, vide FREITAS DO AMARAL, in “Direito Administrativo”, III, 1989, pág. 36 e seg., ESTEVES DE OLIVEIRA, in “Direito Administrativo” (Lições), 1979, pág. 144 e seg., MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, in “Direito Administrativo Geral”, Tomo III, 2ª Edição, pág. 248.)

(<sup>3</sup>) (Sobre a matéria, vide, MARCELO REBELO DE SOUSA E ANDRÉ SALGADO DE MATOS, ob. citada, pág. 251.)

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA. Sua aplicação no contencioso tributário. Requisitos.*

### Sumário:

I — *O recurso de revista contemplado no artigo 150.º do CPTA, depende da verificação dos seguintes requisitos:*

*a) Estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental;*

*b) Ser a admissão do recurso claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

II — *Ocorrerá o 1.º requisito quando se verificar 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.*

*Quanto ao 2.º requisito — 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».*

III — *Deste modo, não demonstrando a recorrente o preenchimento dos requisitos exigidos por aquele artigo 150.º para que este Supremo Tribunal conheça do recurso, este não deve ser admitido.*

IV — *Esta espécie de recurso, hoje também admissível em processo civil, é igualmente aplicável em processo judicial tributário*



*V — Não constitui fundamento deste recurso, a questão de repartição do ónus da prova entre contribuinte e Fazenda Pública, a qual é de natureza casuística e depende da fixação e apreciação dos factos pelas instâncias competentes.*

Processo n.º 1108/11-30.

Recorrente: Vítor Manuel Soares dos Santos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Vítor Manuel Soares dos Santos, com os demais sinais nos autos, veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul, de 14.06.2011 (fls. 1121), que concedeu parcial provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que, por sua vez, havia julgado parcialmente procedente a impugnação por aquele deduzida contra a liquidação de IRS dos anos de 2002 e 2003, nos montantes, respectivamente, de 4.382.422,05 euros e 7.327.009,73 euros, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O presente recurso é o meio próprio por estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se reveste de importância fundamental e ou porque a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito;

B) O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos constitui um princípio fundamental da ordem jurídica recepcionado na ordem tributária através dos artigos 58.º, 75.º, 77.º e 99.º da LGT, nos termos dos quais quem arroga direitos tem que os provar;

C) Esse ónus não se inverte mesmo nos casos em o contribuinte não dê cumprimento ao dever de colaboração - o que, aliás, não foi o caso - por não haver norma habilitante, porquanto tal cominação não decorre de nenhum preceito legal, v. g. os artigos 55.º, 75.º, 77.º e 99.º da LGT, artigo 56.º do CPA assim como não resulta, sequer, do disposto no artigo 32.º do RCPIT;

D) Nem a jurisprudência citada nem a Doutrina referida apoiam de facto a tese interpretativa do TCA Sul, expressa ao Acórdão recorrido; bem pelo contrário, existe doutrina abundante em sentido oposto;

E) Deverá ter-se por assente que o regime da dúvida fundada previsto nos artigos 100º e 115º do CPPT determina coisa bem diferente: havendo dúvida sobre facto tributário, essa dúvida deve ser resolvida a favor do contribuinte, devendo conduzir à anulação do acto tributário;

F) Erra o Acórdão do TCA Sul ao alinhar na confusão entre disponibilidade financeira ou meio de liquidez e rendimento sujeito a tributação; a tributação dos movimentos financeiros não pode deixar de estar sujeita ao limite imposto pelo n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, no sentido de que, “quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais” estão subordinados ao pressuposto de que eles mesmos sejam “frutos e vantagens económicas” derivadas da aplicação de capitais;

G) O que não é, claramente, o caso em apreço, porquanto embora movimentos bancários representem uma manifestação de riqueza patrimonial, esta não é, de per si, objecto de tributação pois o mero depósito de quantias na conta do recorrente e nos montantes referidos, não são (não podem ser), necessária e automaticamente, rendimentos sujeitos a IRS;

H) Pelo que se conclui ser manifesta a inconstitucionalidade da norma da alínea h) ou da alínea p) do n.º 2 dos artigos 5º do CIRS, dos artigos 4º, 5º, 7º e 8º, 55º, 58º, 59º, 74º, 76º e 77º da LGT, e 5º, 6º e 32º do RCPIT, do artigo 56º CPA e dos artigos 100º e 115º do CPPT quando interpretadas no sentido de que se permite a inversão do ónus da prova, a tributação de meros movimentos financeiros sem se conhecer se são frutos ou vantagens económicas, se eles dizem respeito a movimentos de capitais detidos ou a rendimentos obtidos, com a conseqüente violação dos artigos 103º, 266º e 268º da CRP que estabelecem, respectivamente, a desobrigação de pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da constituição ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, do dever de prossecução do interesse público no respeito pelos interesses legalmente constituídos dos cidadãos, incluindo o dever de respeito pela obrigação de estabelecer a capacidade do sujeito de forma clara e fundamentada, e prescrevem o direito de reagir, incluindo o direito de reclamar ou impugnar e obter a tutela jurisdiccional efectiva desses direitos;

I) Assim se concluindo que o Acórdão em causa alcança um resultado interpretativo que é manifestamente perigoso para a ordem de valores instituída, plasmada nos artigos 4º, 5º 7º e 8º da LGT, de que resulta ainda violação de lei, por directa violação do dever de realizar as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, que recai sobre que os invoca e não é susceptível de ser invertido, conforme resulta ainda dos artigos 266º - n.º 1 da CRP e 55º da LGT e do dever de imparcialidade que deve nortear a actividade — artº 266º - n.º 2 da CRP e 55º da LGT.

J) Tal Acórdão do TCA Sul expressa um sentido interpretativo que viola o conteúdo essencial dos direitos fundamentais directa e indirectamente tutelados no artigo 103º e nos artigos 12º, 13º, 20º, 26º, 37º, 103º e 266º e 268º, todos da CRP, pelo que merece censura ao efectuar uma interpretação da

lei que alcança um resultado interpretativo perigoso para a ordem de valores instituída sobre questões jurídica e socialmente muito relevantes, cuja análise é fundamental;

K) Sendo que assim se prova que a admissão deste recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

L) Pelo que a questão de saber se o dever de provar os factos constitutivos do direito de tributar cessa mesmo nos casos em que o contribuinte colabora, juntando aos autos argumentos e meios de prova sobre os factos, mas esses meios e motivos não são aceites, terá, necessariamente, de ter resposta negativa;

M) Bem assim como resposta negativa terá de ter a questão de saber se o dever de provar que recai sobre quem invoca os factos não deixa de fazer sentido quando se considere violado o dever de colaboração.

Termos em que, mantendo-se tudo quanto se invocou nas alegações já produzidas, deverá ser admitido o presente recurso e, conforme se requereu, e

a) Ser aceite o presente recurso de revista, por verificados os seus fundamentos;

b) Ser declarada a inconstitucionalidade das normas dos artigos 46º, n.º 1 da LGT, 49º, 60º, 61º e 62º do RCPIT quando interpretadas no sentido de que é a notificação do relatório final do procedimento de inspecção que tem a virtualidade de pôr termo à suspensão do prazo de caducidade previsto no referido artigo 46º n.º 1 da LGT;

c) Ser acolhida a tese interpretativa doutamente adoptada pelo Tribunal Tributário da 1ª Instância, por ser a única que é conforme à Constituição;

d) Ordenar-se a integral revogação do Acórdão do TCA SUL e a prolação de nova decisão que contemple a interpretação da lei conforme à Constituição ora defendida, e reconhecimento da caducidade do direito á liquidação por inexistência de notificação válida no prazo de 4 anos, nos termos do artigo 45º da LGT, como é de

JUSTIÇA

Espera deferimento

2. A recorrida apresentou contra alegações, na quais concluiu:

a) Não deve ser admitido o presente recurso por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do respectivo n.º 1, para este tipo de revista de carácter excepcional;

b) Com efeito, destinando-se esta revista à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, por estar em causa a expansão de uma controvérsia susceptível de ultrapassar os limites da situação singular, no caso *sub judice* o recorrente pretende pôr em causa os julgamentos factuais realizados pelas instâncias;

c) A decisão do TCAS apreciou como lhe competia e sem merecer censura, os factos, tendo aplicado o direito em conformidade

d) E não se vê que em que poderia a admissão do presente recurso contribuir para uma melhor aplicação e uniformização do direito, porque não está em causa a possibilidade de repetição de uma qualquer questão jurídica abstracta a surgir num número indeterminado de casos futuros;

e) No presente recurso apenas é atacada uma decisão proferida numa questão singular e cuja importância apenas nesse caso releva, não apresentando dimensão jurídica e social nem susceptibilidade de proporcionar pela sua reapreciação neste recurso uma melhor aplicação e uniformização do direito.

3. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls.1302, defendendo a inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário.

4. Notificadas as partes para se pronunciarem, querendo, sobre esta questão prévia suscitada pelo MºPº, apenas o recorrente veio pronunciar-se invocando a admissibilidade do mesmo por força do artº 2º do CPPT. A não se entender assim, ficaria violado o princípio da tutela jurisdicional na medida em que o administrado dele beneficiaria ou não, consoante a área ou o ramo do direito que estivesse em causa. Por outro lado, o STA tem vindo a admitir esta espécie de recurso em contencioso tributário em variados arestos.

5. Com interesse para a decisão, foram dados como assentes pelas instâncias, os factos constantes de fls. 1145/1188, que, pela sua extensão e reduzido interesse para a decisão, se dão por reproduzidos, não se fazendo a sua transcrição.

6. Antes de mais, cabe apreciar a questão suscitada pelo MºPº que consiste em saber se em contencioso tributário é aplicável o recurso excepcional de revista previsto no artº 150º do CPTA.

Refere o MºPº que esta espécie de recurso é característica da jurisdição administrativa. Ora, não existindo no contencioso tributário norma paralela à do artº 24º, n.º 2 do ETAF de 2002 e sendo impossível a integração da lacuna por via da interpretação analógica ou extensiva da norma em causa, é inaplicável este recurso em contencioso tributário.

Será assim?

É certo que a inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário colheu algum apoio doutrinal.

Assim, o Professor Casalta Nabais (*Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 61- Janeiro/Fevereiro de 2007, pág.13) pronunciou-se sobre esta questão em sentido negativo, com a seguinte fundamentação:

O n.º 2 do artº 24º do ETAF, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 19 de Fevereiro e que entrou em vigor em 01.01.2004 como atrás se referiu, inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo.

Porém, o artº 26º do mesmo diploma, que estabelece a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA, desconhece por completo tal competência, não contendo norma semelhante à daquele n.º 2.

Deste modo, conclui o mesmo Professor que a remissão genérica do artº 2º, alínea e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no artº 150º do CPPT.

Louvando-se nestes e noutros argumentos, o Senhor Conselheiro Lopes de Sousa tem votado vencido em acórdãos do STA sobre esta questão, entendendo também não ser aplicável em processo judicial tributário o recurso excepcional de revista previsto no artº 150º do CPTA.

A sua argumentação, expressa, entre outros, no Acórdão de 14.07.08 – Recurso n.º 712/08 (Secção de Contencioso Tributário do STA) é a seguinte:

*“O artº. 150.º do CPTA prevê o recurso excepcional de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos proferidos em segundo grau de jurisdição apenas para o contencioso administrativo, sendo a competência para o seu conhecimento, pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, admitida no n.º 2 do artº 24.º do ETAF de 2002.*

*No artº. 26.º do mesmo diploma, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existe norma semelhante nem há qualquer remissão para o regime daquele artº 150.º, pelo que entendo que este tipo de recurso não tem aplicação no contencioso tributário.*

*De resto, é uma solução que se compreende, pois o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso por saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêem no artº 151.º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não superior à alçada dos tribunais tributários (art. 280.º, n.º 5, do CPPT).*

*Para além disso, mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo art. 120.º do ETAF de 1984”.*

Apesar de a questão poder ser objecto de discussão jurídica, o STA tem vindo a admitir tais recursos de revista, embora nos primeiros casos os tivesse rejeitado porque, de acordo com o artº 5º, n.º 1 da Lei n.º 15/2002 de 22/2, as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior. (V. neste sentido os acórdãos de 18-04-2007 – Processo n.º 097/07 e de 16-01-2008 – Processo n.º 0564/07).

Porém, em acórdãos mais recentes a questão da admissibilidade de tais recursos foi já expressamente tratada em sentido positivo.

Assim, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – 2ª Secção, de 14.07.2008 - Processo: 0410/08, escreveu-se o seguinte:

*“Concedendo-se que a questão não é inteiramente líquida, o certo é que o STA tem admitido, no contencioso tributário, o recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, augurando-se a sua clarificação com as já anunciadas revisões dos concernentes diplomas administrativos - ETAF e CPTA - e tributários - LGT e CPPT.*

*Isto face, até, ao princípio pro actione.*

*Todavia, sempre deve dizer-se que não são relevantes os argumentos, em contrário, aduzidos pela Fazenda Pública.*

*Pois, 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 de 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.*

*Tem-se, assim, no descrito circunstancialismo, por admissível o recurso”.*

Não podemos deixar de concordar com o entendimento do STA expresso no aresto acima referido, e, entre outros, nos acórdãos 15-02-2007 - Processo n.º 01015/06, de 02.04.2008 – Processo n.º 01061/07, de 21-05-2008- Processo n.º 0128/08 e de 02-07-2008 – Processo n.º 0173/08.

Na verdade, os argumentos para diferente posição são muito frouxos.

Assim quanto ao facto de no art.º 26.º do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do art.º 24.º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele art.º 150.º, não nos parece significativo.

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

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

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemejam ao recurso *“per saltum”* para a 2ª Secção do STA que é um recurso ordinário.

De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1ª instância.

E que dizer do argumento de que *“mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo art.º 120.º do ETAF de 1984”*.

Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

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

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

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

Concluimos então no sentido de que o recurso excepcional de revista previsto no art.º 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário.

7. Aqui chegados, vejamos então se podem considerar-se verificados os requisitos exigidos pelo art.º 150º do CPTA para a admissão do recurso.

**8.1.** O art.º 150º, n.ºs 1 e 5 do CPTA, estabelecem o seguinte:

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

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

**8.2.** Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Pr<sup>fo</sup> Mário Aroso, quando escreve 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.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental

b) de a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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” (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011 - Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07 - Processo 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”.*

Ora, no caso concreto dos autos, embora o recorrente tenha invocado nas suas alegações que as questões por si suscitadas no recurso e acima transcritas, eram aquelas cuja relevância social justificava a admissibilidade do recurso porque tinham a ver com a paz social e a garantia de uma tributação justa, a verdade é que no pedido final contido nas alegações vem pedir “*a declaração de inconstitucionalidade das normas dos arts 46º, n.º 1 da LGT, 49º, 60º, 61º e 62º do RCPIT, quando interpretadas no sentido de que é a notificação do relatório final do procedimento de inspecção que tem a virtualidade de pôr termo à suspensão do prazo de caducidade previsto no artº 46, n.º 1 da LGT*”.

E pede ainda a revogação do acórdão do TCA Sul e a prolação de nova decisão que contemple a interpretação da lei conforme a Constituição ora defendida e o reconhecimento da caducidade do direito à liquidação, por inexistência de notificação válida no prazo de 4 anos nos termos do artº 45º da LGT.

Ora, este pedido é totalmente incompatível com as questões referidas pelo recorrente e constituiriam até questões novas, nem sequer apreciadas no acórdão recorrido.

**8.3.** De todo o modo, ainda que se entenda que o objecto do recurso é definido pelas conclusões das alegações e que nestas se indica como questão a decidir a da inversão do ónus da prova, nos casos em que o contribuinte não der cumprimento ao dever de colaboração (conclusão da alínea C)), a enunciação dessa questão, só por si, não lhe atribui relevância social ou necessidade de o STA a apreciar, tendo em vista a melhor aplicação do direito.

Na verdade, esta questão respeita ao caso concreto e a matéria com ela relacionada depende de prova e apreciação de factos. Assim, desde logo, saber se o recorrente prestou ou não o seu dever de colaboração implica matéria de facto.

Quanto ao mais das conclusões, trata-se de interpretação jurídica do recorrente que não pode ser apreciada em sede do presente recurso, nomeadamente a dúvida sobre a existência do facto tributário e a distinção entre disponibilidade financeira ou meios de liquidez e rendimento sujeito a tributação.

Então, tal como refere a Fazenda Pública, o que o recorrente pretende é a apreciação da matéria factual que não cabe no âmbito deste recurso.

Por outro lado, também não está em causa a obtenção de uma melhor aplicação do direito no sentido de possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros a exigirem uma definição abstracta do direito aplicável, uma vez que não é de prever que casos idênticos aos dos autos possam vir a repetir-se em número indeterminado de casos futuros.

Temos então, em conclusão, que não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos pelo artº 150º, n.º 1 do CPTA para a admissibilidade do recurso excepcional de revista ali previsto.

9. Nestes termos e uma vez que não se verificam os requisitos exigidos pelo n.º 1 do artº 150º do CPTA, acorda-se em não admitir o presente recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Audição prévia. Efeitos da falta de audiência prévia no procedimento de reclamação graciosa. Pressupostos da exclusão de tributação prevista no n.º 5 alínea a) do artº 10º do CIRS.*

### Sumário:

- I — A não concretização do direito de audiência prévia antes do indeferimento de reclamação graciosa não pode constituir vício de forma de procedimento que levou à emissão lógica e cronologicamente anterior de um acto tributário de liquidação.*
- II — Se o imóvel destinado à habitação do impugnante, foi adquirido integralmente com o dinheiro que obteve por empréstimo não pode funcionar a exclusão prevista no artº 10º, n.º 5, alínea a) do CIRS.*

Processo n.º 1123/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: João Paulo Pinto Almeida Moreira.

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

Acordam, em conferência, nesta Secção do contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

### 1 – RELATÓRIO

**JOÃO PAULO PINTO ALMEIDA MOREIRA**, melhor identificado nestes autos, impugnou judicialmente a liquidação do IRS no valor de €2.609,42.

Para fundamentar a sua impugnação, invocou o vício de violação de lei e a preterição de formalidades legais consubstanciada na falta do exercício do direito de audiência, pedindo a anulação da liquidação e o pagamento de juros indemnizatórios.

Por sentença de 29 de Junho de 2011, o TAF do Porto julgou procedente a impugnação anulando a liquidação em causa.

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

**A.** A Fazenda Pública discorda do julgamento que na sentença recorrida foi feito no âmbito da impugnação em presença, porque faz uma errónea aplicação do direito, na medida em que fez errónea subsunção do caso concreto aos princípios e normas adjectivas que regem o formalismo dos procedimentos tributários.

**B. O art. 60º, nº1, da LGT, transpõe o princípio da participação, constitucionalmente consagrado**, para o procedimento tributário, prevendo, designadamente, na sua alínea a), que estabelece o direito de audiência antes da liquidação e, na sua al.b), que estabelece o direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições.

**C.** O procedimento tributário pode ser caracterizado como a sucessão juridicamente ordenada de actos e formalidades tendentes à declaração de direitos tributários, em que o acto final é consequência do adequado ordenamento da sucessão de actos e formalidades em cada procedimento,

**D.** Razão pela qual as consequências da preterição do juridicamente ordenado para a promoção de cada procedimento produzem efeitos sobre o acto final que lhe põe termo.

**E.** Deste modo, o acto de liquidação de um tributo é a conclusão de uma antecedente sucessão articulada de actos conduzida para a sua emissão, pelo que a sua validade e vigência não pode natu-

ralmente ser afectada por vícios na sucessão de actos praticada em 2º grau num procedimento ulterior que visava a reanálise do acto tributário anterior.

**F. Sendo assim, a não concretização do direito de audição prévia antes do indeferimento de reclamação graciosa não pode constituir vício de forma de procedimento que levou à emissão lógica e cronologicamente anterior de um acto tributário de liquidação.**

**G.** A falta de audição prévia que a sentença aponta como vício formal da liquidação é a pretensamente verificada no procedimento de reclamação graciosa deduzida contra a liquidação impugnada.

**H.** Todavia, surgindo a reclamação graciosa depois de lançado o acto de liquidação impugnado, não se vê como é que um vício naquele procedimento poderia determinar a ilegalidade de um acto praticado que em tudo é anterior (o acto de liquidação), mormente se praticado com observância de todos os requisitos legais, como emana da sentença recorrida.

**I.** A decisão de um procedimento de 2º grau que se visse afectada por um tal vício formal só pode ter efeito sobre o acto final desse procedimento, anulando-o, e quanto muito faria retornar esse procedimento ao ponto anterior ao vício, mas não tem a virtualidade de anular o resultado de um procedimento anterior, como decorre da decisão sob recurso.

**J.** Acresce que, tendo a reclamação graciosa como objecto um acto tributário de liquidação, embora o objecto do processo de impugnação judicial intentado do indeferimento dessa reclamação graciosa seja, imediatamente, essa decisão de indeferimento, o seu objecto mediato é o acto de liquidação que foi objecto da reclamação, dentre estes aquele cuja legalidade o processo de impugnação judicial visa e aprecia, como resulta do art. 97º, nº2, do CPPT: ainda que se impugne o indeferimento da reclamação, o que está em causa é a legalidade da liquidação.

**K.** O indicado erro de julgamento em matéria de direito afecta a valia substancial da decisão subjacente, devendo, com o devido respeito e salvo melhor opinião, determinar a sua revogação.

**Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.**

**O recorrido não contra-alegou**

**O EMMP não se pronunciou**

**2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

1 — Em 13 de Janeiro de 2004, o impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1999 no valor de € 2.807,67, cfr. fls. 3 do PA e que aqui se dá por reproduzida.

2 — Em 06 de Abril de 2000 apresentou a declaração modelo 2 de IRS respeitante ao ano de 1999, acompanhada do anexo G, cfr. fls. 4 a 6 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

3 — Por carta datada de 31.10.2003 o impugnante foi notificado das alterações a efectuar à declaração dos rendimentos do ano de 1999 nos termos constantes de fls. 10 a 13 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

4 — A fundamentação para as correcções encontram-se a fls. 13 e 14 do PA, e cujos extractos a seguir se transcrevem: “(...)Tendo por base a consulta ao Sistema Informático(...), verificamos que, na entrega da declaração de rendimentos IRS/1999(...), procedeu à entrega do anexo G, declarando a venda do imóvel pelo valor de 56.862,96€, bem como indicou a pretensão de reinvestir o valor total de realização(...)Considerando que, o reinvestimento poderá ser efectuado no prazo de 24(...)meses contados da data de realização ou efectuado nos (12) meses anteriores, (...) foram consultadas as declarações do ano de 1998, 1999, 2000 e 2001 e constatou-se que não foi declarado qualquer valor reinvestido(...)”.

5 — Dá-se aqui por reproduzida a escritura de compra e venda celebrada em 15.11.1996, relativamente à fracção autónoma designada pela letra “J” e constante do PA de fls. 20 a 24.

6 — Dá-se aqui por reproduzida a escritura de compra e venda celebrada em 16.04.1999 e constante do PA de fls. 26 a 30 destes autos.

7 — Dá-se aqui por reproduzida a escritura de compra e venda celebrada em 19.07.1999 relativamente à fracção designada pela letra “AC” e constante do PA de fls. 32 a 36 do PA.

8 — Por carta datada de 27.06.2003 foi o impugnante notificado para o exercício do direito de audição no âmbito das correcções identificadas em 3 e 4, cfr. fls. 37 do PA e que aqui se dá por reproduzida.

9 — A reclamação graciosa identificada em 1), foi objecto de indeferimento por despacho proferido em 20.10.2004 e notificado ao ora impugnante em 26.10.2004, cfr. fls. 46 a 49 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

10 — Do indeferimento da reclamação graciosa não foi o impugnante notificado para o exercício do direito de audição.

11 — Dá-se aqui por reproduzida a nota de liquidação adicional do IRS do ano de 1999 e constante do PA a fls. 16.

12 — Dão-se aqui por reproduzidos os documentos de fls. 7 e 8 juntos com a reclamação graciosa e emitidos pelo Banco de Investimento Imobiliário e Banco Espírito Santo.

13 — O impugnante procedeu ao pagamento da liquidação ora impugnada em 29.10.2004, cfr. fls. 50 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

### **3 – DO DIREITO**

#### **O tribunal de 1ª Instância considerou, na parte que nos interessa, o seguinte:**

“(…) Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, exceptuadas aquelas cuja decisão fique prejudicada pela solução dada a outras, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: artº 660º nº2 do CPC, ex vi artº 2 alínea e) do CPPT.

Alega o impugnante que a liquidação do IRS ora em discussão é ilegal, porquanto não foi considerado o valor declarado a título de reinvestimento, que efectivamente usou, para adquirir o seu novo imóvel.

Ora como resulta dos documentos juntos aos autos, designadamente das escrituras de compra e venda, conclui-se que o impugnante em 15.11.1996 adquiriu um imóvel pelo preço de €39.903,83.

Este imóvel veio a ser alienado em 16.04.1999, pelo preço de € 56.862,96.

Em 19.07.1996 adquiriu a fracção designada pela letra “AC”, pelo preço de €74.819,68, constando da escritura que na mesma data havia celebrado um empréstimo desse mesmo valor.

Nos termos do n.º 5 alínea a) do artº 10º do CIRS, são excluídos de tributação, os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, se no prazo de 24 meses contados da realização desses ganhos, forem reinvestidos na aquisição de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.

Por sua vez o n.º 3 do artº 57º do CIRS dispõe que os sujeitos passivos devem comprovar nas declarações dos dois anos seguintes os investimentos efectuados.

Do que fica exposto e na parte que agora interessa, ressalta desde logo, que são pressupostos da exclusão da tributação em IRS que os ganhos obtidos na transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sejam, no prazo de 24 meses, reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim.

Ora, a jurisprudência dos tribunais superiores, tem sido unânime em considerar que, o que é reinvestido, é o produto da alienação, pura e simples.

Ou seja, tem-se entendido que se o vendedor da primeira habitação comprar uma segunda habitação (outro imóvel) com dinheiro emprestado por um banco, não há um reinvestimento, mas um novo investimento, sem nexos de causalidade com a primeira venda, vidé acórdão proferido pelo STA em 14.01.2004, procº 01357/03.

No caso em discussão nos presentes autos, verifica-se que o impugnante para a aquisição da fracção “AC”, contraiu um empréstimo de € 74.819,68.

Ou seja, o imóvel destinado à habitação do impugnante, foi adquirido com o dinheiro que obteve por empréstimo.

Daí que não possa funcionar a exclusão prevista no artº 10º, n.º 5, alínea a) do CIRS.

Assim, e face ao acima descrito, e ao contrário do que é pretendido pelo impugnante, quando alega que o valor da venda foi usado para pagar as amortizações do empréstimo, não se pode concluir ter ocorrido o reinvestimento decorrente do produto da alienação, pelo que não ocorre qualquer ilegalidade na liquidação ora impugnada.

Da violação do direito de audição no âmbito da reclamação graciosa,

O procedimento tributário integra um dos passos no percurso inerente e anterior ao acto de liquidação.

Neste sentido, a omissão de qualquer acto previsto legalmente para esse procedimento, constitui preterição de uma formalidade legal atinente à formação do acto tributário (liquidação).

Na verdade, as formalidades legais a que se alude reportam-se ao percurso ou às formalidades inerentes e anteriores ao acto de fixação bem como às corporizadas no próprio acto ou decisão em si.

A liquidação do imposto aqui impugnada foi efectuada em 2003, portanto já em plena vigência da Lei Geral Tributária.

Não obstante, já antes da vigência de tal diploma vingava o direito dos contribuintes a serem ouvidos e a pronunciarem-se nos procedimentos que lhes dissessem respeito, antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados do sentido dela, quer por imposição directa face ao preceituado no artº 2º n.ºs 1 e 2, alínea a), 5 e 7 do CPA, quer pela via dos artºs 19º alínea c) e 23º do CPT, artº 267º n.º 5 da CRP e artºs 8º e 100º e seguintes do CPA.

Invoca o impugnante, ter sido preterido o exercício do direito de audição nos termos do artº 60º da LGT no âmbito do procedimento da reclamação graciosa.

**Rege o referido preceito legal o seguinte, com a redacção dada à data dos factos: “(...)Princípio da participação(...) 1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audição antes da liquidação; b) Direito de audição antes do indefe-**



*rimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições; c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal; d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos; e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária. (...)*”

Na verdade, em qualquer das fases do procedimento acima referidas, a Administração Tributária aprecia elementos de facto que podem afectar desfavoravelmente interesses patrimoniais do contribuinte.

A audição prévia permitirá ao contribuinte evitar a liquidação de tributos, participando no apuramento da verdade material, analisando e rebatendo as pretensões da Administração Tributária, suscitando argumentação de facto e apresentado elementos de prova obrigatoriamente apreciados pela Administração Tributária.

A lei pretende que os contribuintes conheçam antecipadamente as razões dos actos desfavoráveis de que venham a ser destinatários, a fim de poderem apresentar uma defesa antecipada dos seus interesses, chamando a atenção da Administração Tributária para eventuais erros ou omissões.

E para que, por esta via, sejam prevenidos litígios entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Assim, de acordo com o n.º 2 do artº 60º da LGT apenas é dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

Há que referir que só haverá dispensa de audição prévia quando a liquidação for efectuada exclusivamente com base na declaração do contribuinte e por aplicação dos mesmos princípios ou normas jurídicas invocadas decorrentes da declaração do contribuinte, mas já não haverá direito de audição se, na liquidação, for dado um enquadramento jurídico diferente do que decorreria daquela declaração.

De salientar que a Administração Tributária só pode dispensar a audição prévia do contribuinte nas situações taxativamente enunciadas na lei e acima referidas, não lhe sendo permitido dispensá-la por subjectivamente entender, que aquele não poderá trazer quaisquer elementos novos, tanto mais que a audição não tem apenas um objectivo de informação e de prova em função da verdade material, mas também de proporcionar uma defesa antecipada dos interesses dos contribuintes.

Ora, no caso em apreço, temos que a situação em causa respeita a uma liquidação adicional de IRS do ano de 1999.

Anteriormente à emissão da liquidação, o impugnante foi notificado para o exercício do direito de audição como decorre da matéria de facto dada como assente.

Contra esta liquidação, veio o impugnante apresentar reclamação graciosa.

A reclamação graciosa foi indeferida por despacho proferido em 20.10.2004.

No âmbito do procedimento da reclamação graciosa o impugnante não foi notificado para o exercício do direito de audição.

Ora, na situação em análise, estamos perante dois procedimentos administrativos distintos, o da liquidação e o da reclamação.

Com efeito, o procedimento da reclamação graciosa, é um outro procedimento que é formal e substancialmente distinto do procedimento da liquidação adicional, e assim sendo, conclui-se que o direito de audição, igualmente teria que ser assegurado no âmbito da reclamação graciosa.

Pelo que temos de concluir, que era obrigatória nos termos do disposto no artº 60º n 1 alínea b) da LGT, a audição do impugnante, pelo que não tendo ela sido efectuada, se preteriu formalidade essencial susceptível de afectar a legalidade da liquidação.

(...)

### III — DECISÃO:

Em consequência do exposto, julgo procedente a impugnação, anulando-se a liquidação em causa”.

DECIDINDO NESTE STA

Não conformada com a sentença, supra destacada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso, defendendo no essencial, que a decisão do tribunal *a quo* errou ao anular o acto de liquidação do IRS em consequência de ter considerado existir a preterição da audiência prévia, à decisão de indeferimento de reclamação feita tendo como objecto o acto de liquidação. Defende a ora recorrente, e é esta a questão a decidir, que um vício consubstanciado na falta de audição relativa ao indeferimento da reclamação, que é um acto posterior ao acto de liquidação, não pode produzir efeitos neste acto anterior e invoca vários acórdãos deste STA, nomeadamente o acórdão de 25 de Junho de 2009, proferido no Proc. n.º 345/09.

Assiste razão à recorrente. Neste último aresto pode ler-se o seguinte:

“Com efeito, tendo a impugnante invocado na petição judicial sequente ao indeferimento da reclamação graciosa, impugnação deduzida nos termos do artigo 98.º n.º 1, alínea a) do CPPT, vícios e ilegalidades tanto do acto tributário de liquidação (objecto mediato), como do procedimento de reclamação (objecto imediato), a verificação de um vício de forma neste procedimento, como é o caso da falta de audição prévia, ou seja em momento posterior à efectivação da liquidação, nunca poderia projectar efeitos invalidantes sobre um acto tributário que o antecede. Como se deixou expresso no acórdão de 16/06/04, no recurso n.º 1887/03 “Tal vício poderá anular a decisão administrativa proferida na reclamação mas com tal efeito se quedará, podendo apenas conduzir, naquele primeiro aspecto, ao proferimento de nova decisão judicial, sanado o cometido vício procedimental mas nunca à anulação da liquidação igualmente impugnada.”- cfr. no mesmo sentido o acórdão de 15/10/08, no recurso n.º 542/08. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, a decisão recorrida e anula-se a decisão de indeferimento da reclamação, devendo os autos baixar à instância para conhecimento das ilegalidades imputadas à liquidação impugnada.”

Com efeito, é jurisprudência pacífica, que a preterição do direito de audição em sede de reclamação, não produz efeitos anulatórios *ipso facto* sobre o acto de liquidação do imposto.

Na impugnação, o impugnante levanta as questões concatenadas com o erro que no seu entender teria levado a Fazenda Pública a apurar erradamente o rendimento tributável sujeito a IRS, bem como juros indemnizatórios, para além do vício de falta de audição em sede de reclamação.

Ora na sentença, o tribunal *a quo* não se pronunciou só sobre a questão do vício de forma consubstanciado na falta de audição em sede de reclamação, que veio a ser o único fundamento para anular o acto de liquidação. O tribunal *a quo* conheceu também dos pretensos erros ou vícios levantados pelo impugnante relativos ao apuramento do imposto devido, bem como relativo ao pedido de indemnização tendo anulado o acto de liquidação do imposto apenas pelo vício de falta de audição em sede de reclamação, que como já se viu não pode conduzir à anulação do acto de liquidação anterior e distinto.

Assim sendo deve ser julgado o recurso procedente, revogada a sentença, recorrida que anulou a liquidação com o fundamento na preterição do exercício do direito de audição nos termos do artº 60 da LGT no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, devendo este Tribunal conhecer em substituição quanto à possibilidade de no caso concreto funcionar a exclusão prevista no artº 10º n.º 5 alínea a) do CIRS sendo de concluir pela impossibilidade de funcionar a exclusão referida, como considerou a decisão recorrida com fundamentação absolutamente correcta que não carece de qualquer reparo e para a qual se remete.

#### 4 - DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes da secção de contencioso tributário deste STA em conceder provimento ao recurso revogar a decisão recorrida e conhecendo em substituição julgar a impugnação improcedente.

Custas a cargo do recorrente apenas em 1ª Instância.

Lisboa, 7 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 7 de Março de 2012.

### Assunto:

*Sisa. Isenção. Permuta.*

### Sumário:

- I — *Para efeitos da isenção prevista no artigo 11.º, n.º 3 do CIMSSD não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico.*
- II — *Estamos perante uma permuta se o sujeito passivo adquiriu, por escritura pública de 28 de Dezembro de 2001, um prédio urbano, tendo tal transmissão beneficiado de isenção de Sisa, nos termos do artigo 11.º, n.º 3 do Código da Sisa, por o mesmo ser destinado a revenda e em 10 de Julho de 2003 procedeu à transmissão do aludido imóvel, para uma sociedade por quotas, através de escritura de aumento do capital social desta.*

Processo n.º 1141/11-30.  
 Recorrente: Imobarraqueiro SGPS, L.<sup>da</sup>  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

### 1 – RELATÓRIO

**Imobarraqueiro SGPS, Lda**, com os demais sinais dos autos, que se dão por reproduzidos, deduziu impugnação judicial do acto de liquidação de Sisa com o fundamento na não efectivação da revenda do prédio adquirido para esse fim.

Por sentença de 19 de Setembro de 2011, o TAF de Sintra julgou totalmente improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação do imposto e de juros compensatórios, considerando o mesmo válido.

Reagiu a ora recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

**A)** O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 19 de Setembro de 2011, que julgou *“totalmente improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação de imposto e de juros compensatórios, sendo o mesmo válido”*, sendo que a instância em causa tem origem na impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente do acto de liquidação de Sisa e respectivos juros compensatórios, com referência ao ano de 2001, tendo tal acto fundamento na *“não efectivação da revenda do prédio adquirido para esse fim”*.

**B)** Em tal impugnação, a ora Recorrente demonstrou a sua discordância relativamente às várias correcções efectuadas pela Administração Tributária. Já a sentença recorrida, atentos os factos dados como provados, enuncia da seguinte forma a questão central a decidir: *“saber, em 1.º lugar, se aquelas entradas podem consubstanciar uma transmissão onerosa dos bens que a constituem”*.

**C)** Tendo concluído que:

(i) o que realmente importa para a economia dos preceitos *“é se o prédio adquirido para revenda teve um destino diferente do da revenda como consta do relatório da I. T. e que expressamente se refere a notificação do acto tributário referido em 3 do probatório, o que pretende é isentar aquelas aquisições de prédios porque se destinaram efectivamente à sua revenda no âmbito da sua actividade profissional e não para a situação da sua afectação a outros fins, e como é o presente caso, da prestação do sócio a favor da sociedade em bens postos em comum e para os fins da mesma”*.

(ii) *“não há qualquer transmissão da propriedade do imóvel ora controvertido”*.

**D)** A exiguidade da argumentação vertida na sentença em análise justificar-se-á na expressa remissão para a fundamentação dos actos de liquidação efectuada pela própria Administração Tributária.

**E)** Fundamentação que se pode assim resumir:

- *“(…) a realização de capital social com entrada de bens imóveis adquiridos com destino a revenda integra o conceito jurídico-tributário de destino diferente previsto no n.º 1 do artigo 16.º CIMSISD para efeitos de caducidade do benefício de isenção de sisa obtido nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do CIMSISD, porque a expressão legal — “que os mesmos não foram revendidos” — tem de interpretar-se como significando a transmissão por acto de venda e não toda e qualquer transmissão”*.

**F)** Pelo que, a questão central do presente caso concreto consiste em saber se alienação onerosa de imóveis para constituição do capital social de uma sociedade imobiliária, pode equivaler à revenda prevista nos artigos 16.º e 11.º, n.º 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações, entendendo a ora Recorrente tal ser o caso.

**G)** A expressão *“revenda”* utilizada pelo legislador tributário respeita claramente ao Direito Privado, sendo que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 11º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe *“interpretação”*, quando se empreguem termos próprios de outros ramos de Direito, devem os mesmos ser interpretados com o mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. Persistindo dúvidas deve atender-se à *substância económica dos factos tributários*.

**H)** Ora, consideradas as específicas circunstâncias de tal negócio, os imóveis em questão foram primeiramente avaliados monetariamente. No caso concreto o que ocorreu foi que uma sociedade entrou com bens imóveis de que era proprietária para o preenchimento do capital social de outra empresa. Assim, se num primeiro momento era a proprietária de tais bens pecuniariamente avaliados, num segundo momento transferiu esse direito para um outro sujeito jurídico.

**I)** A transmissão da propriedade de um bem pode efectuar-se através de distintas vias que não a compra e venda/revenda. Contudo, no caso concreto trata-se realmente de uma revenda, pois o que está em causa não é a troca de um bem por outro, considerados por si mesmos, mas é a obtenção de um valor, consubstanciado em acções de uma certa empresa, em troca de outro valor representado por bens. Não há uma troca de bens, mas sim uma troca de valores pecuniários, embora incorporados em bens.

**J)** Não existe pois em concreto uma mera permuta, assim como não existe em concreto, e nos termos em que a legislação tributária pressupõe tal conceito, a afectação do bem a um destino diferente do da revenda.

**K)** Um dos efeitos essenciais do contrato de compra e venda é a transmissão da propriedade por mero efeito do contrato, independentemente da entrega da coisa e do pagamento do preço. Contudo, tal contrato origina ainda dois outros efeitos essenciais: precisamente a obrigação de entrega da coisa e a obrigação de pagamento do preço. O essencial será o que as partes quiseram com o contrato, como manifestação de vontade. Ou seja, se consideraram o preço num sentido monetário, então estaremos no âmbito normal da compra e venda. Mas se porventura considerarem que o preço deverá ser pago em géneros ou em qualquer coisa específica, poderemos continuar ainda assim a configurar o contrato como de compra e venda, se as partes considerarem unicamente a susceptibilidade de avaliação pecuniária do bem, a título de preço.

**L)** O facto de no caso concreto os imóveis terem sido transmitidos da esfera de propriedade da Recorrente para a propriedade de outra sociedade, sendo que tal transmissão foi efectuada via entrada de bens imóveis para a realização de capital social de uma sociedade imobiliária, tal não escapa ao significado do conceito de revenda tal como assumido na legislação tributária, ou seja, nos artigos 16.º e 11.º, n.º 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações. Pelo que, neste sentido as referidas alienações e aquisições podem e devem ser tidas como verdadeiras revendas.

**M)** A sentença recorrida refere que a entrada de bens feita pelo sócio constitui o valor nominal da quota que lhe é atribuída no contrato de sociedade, entradas que mais não são que a constituição de um direito relativo a determinada quota social. Naturalmente a recorrente não põe em causa tal entendimento. Simplesmente, há que considerar o contexto pressuposto ou seja o facto de que tal participação no capital social da sociedade e conseqüentemente na vida societária só ser possível em virtude de os direitos adquiridos pelos sócios por referência ao capital social só serem possíveis porque em momento anterior foi efectuada, precisamente, uma (re)venda de um bem à sociedade adquirente.

**N)** Pelo que não se pode concordar com o transcrito argumento vertido na sentença recorrida segundo o qual, para efeitos da isenção em causa, o que importa saber é se o prédio adquirido para ser revendido teve ou não destino diferente do da revenda e que no caso concreto há destinação do bem a fim diferente a partir do momento em que se verifica a *prestação do sócio a favor da sociedade em bens postos em comum e para os fins da mesma*.

**O)** Sendo certo que a *ratio legis* da isenção pressuposta é a de que não se verifica essa mesma isenção se o prédio adquirido para revenda, afinal se mantém na esfera da propriedade do adquirente durante um determinado lapso de tempo, ou que afinal tal imóvel foi arrendado, entre outros.

**P)** Por exemplo, para efeitos do disposto na incidência objectiva de IMT, o artigo 2.º determina tratar-se de transmissão de bens imóveis, a título oneroso, do direito de propriedade, o caso das “*entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais (...)*”. Sendo que, como facilmente se percebe, de facto, a transmissão daquele direito pode ocorrer de várias formas. Contudo, no caso concreto enunciado, deverá concluir-se que tais entradas dos sócios com bens imóveis, em que a propriedade dos mesmos é transmitida para a sociedade adquirente, configuram verdadeira revenda.

**Q)** No caso concreto o facto de a sociedade Recorrente ter alienado os imóveis anteriormente adquiridos por via da entrada de bens imóveis para a realização de capital social de uma sociedade imobiliária não configura destinação do bem a fim diferente do da revenda. Dado que se tratou da entrada de bens imóveis para constituírem o capital de uma sociedade, estes bens foram considerados em termos de valor pecuniário, de valor a integrar o capital social da nova sociedade (arts.º 89.º e 28.º, CSC).

**R)** Assim, tratou-se, tanto para efeitos de Direito Privado, como que para efeitos de Direito Fiscal, de uma verdadeira revenda.

**S)** Posto isto, os actos de liquidação que foram impugnados pela ora Recorrente são efectivamente ilegais porque violam o disposto nos artigos 11.º e 16.º do CIMISS. Assim como o entendimento da sentença recorrida contraria o Direito e a legislação especificamente aplicável, assentando em erro de julgamento, concretamente no que respeita à análise da matéria de direito que lhe subjaz, pelo que deverá ser revogada com as devidas conseqüências legais.

**TERMO EM QUE, ATENTO O EXPOSTO, E EM ESPECIAL A VIOLAÇÃO DAS NORMAS INVOCADAS, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE POR PROVADO E EM CONSEQUÊNCIA DEVERÁ A SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA, E SUBSTITUÍDA POR SENTENÇA QUE ANALISE A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL APRESENTADA PELA ORA RECORRENTE, COM AS DEVIDAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.**

**A recorrida não contra-alegou.**

**O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:**

**Reitera-se o parecer de fls. 220-221, de acordo com a jurisprudência que cita, ac. do T.C.A. Sul proferido no proc. 800/03; no mesmo sentido ainda o ac. do S.T.A. de 28-1-2009, proferido no proc. 042/08, cujo teor está acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).**

O parecer supra referido é do seguinte teor:

Vem o sujeito passivo acima identificado impugnar judicialmente a liquidação de Sisa, no valor de € 648.437,27, resultantes do tributo e do montante de € 171.258,50, relativos a juros compensatórios.

A impugnante adquiriu, por escritura pública de 28.12.2001, um prédio urbano sito em São Marcos, tendo tal transmissão beneficiado de isenção de Sisa, nos termos do artigo 11º, nº3 do Código da Sisa, por o mesmo ser destinado a revenda.

Em 10.07.2003 procedeu à transmissão do aludido imóvel, para a sociedade FROTIMO- Frota Imobiliária Lda., através de escritura de aumento do capital social desta.

Não tendo o prédio sido revendido, no prazo de três anos, foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento da Sisa, nos termos do artigo 91º do CIMSISDD.

Vejam os.

Vem a impugnante defender que o artigo 16º do CIMSISDD (Aplicável à data dos factos, revogado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (Reforma da Tributação do Património), terá de ser interpretado extensivamente, por forma a incluir no conceito de revenda a operação efectuada, como se de uma permuta se tratasse.

O referido preceito dispõe:

*As transmissões de que tratam os n.ºs 3º, 8º e 9º e 12º, alínea a), e 21º e, 31º do artigo 11 e n.º 7 do artigo 12º deixarão de beneficiar de isenção logo que se verifique, respectivamente:*

*1.º Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda;*

Ora, a letra da lei é clara, no sentido de não ter pretendido o legislador incluir a permuta no conceito de revenda. Com efeito o legislador faz com frequência, ao longo do CIMSISDD, a distinção entre o contrato de permuta e o contrato de compra e venda.

Assim, o único sentido que o artigo 16º do CIMSISDD directa e claramente comporta é o de considerar o conceito de revenda limitado ao contrato tipificado de compra e venda (cfr., neste sentido o Acórdão do TCA Sul de 21.10.2003, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Argumenta a impugnante no sentido de considerar a permuta uma compra e venda recíproca, já que, em sua opinião, através da permuta ocorre a transmissão da propriedade de dois bens mediante o pagamento de um preço, sendo que, nos termos do artigo 939º do Código Civil, lhe são aplicáveis as regras da compra e venda.

Ora, o conceito de permuta constante do artigo 8º, § 1º do CIMSISDD é claro:

*Para efeitos de sisa, entender-se-á de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendam bens imóveis, ainda que uma dessas prestações compreenda bens futuros, salvo tratando-se de promessa de troca com tradição dos bens apenas para um dos contratantes, a qual será havida por compra e venda.*

Pelo exposto, não se pode considerar-se como revenda a transmissão do aludido imóvel, para a sociedade FROTIMO- Frota Imobiliária Lda., através de aumento do capital social desta, pelo que não tendo o prédio sido revendido, no prazo de três anos, está sujeita ao pagamento da Sisa, nos termos do artigo 91º do CIMSISDD.

Temos em que emitimos parecer no sentido da improcedência da impugnação, com consequente manutenção do acto tributário.

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1- A firma impugnante, que exerce a actividade de compra de imóveis para revenda e exercendo habitualmente aquela actividade, adquiriu, em 28.12.2001, por escritura pública outorgada no 18º Cartório Notarial de Lisboa, o prédio urbano aí descrito, pelo valor de € 6 484.372,66, tendo beneficiado da isenção de Sisa, nos termos do n.º 3, do artº 11º e artº 13º-A, do CIMSISDD, conforme consta da escritura de fls 96 a 101, dos autos.

2- Em 10.07.2003, o impugnante celebrou um contrato de aumento de capital e de subscrição de uma quota da sociedade “Frotimo — Frota Imobiliária, Lda, realizada com a entrada em espécie do respectivo estabelecimento comercial composto pela universalidade dos activos e passivos, do qual fazem parte os imóveis devidamente identificados, tendo a sociedade recebido o imóvel referido em 1.- cfr fotocópia de Certidão de fls 111 a 151, dos autos

3- O serviço de finanças da Sintra 3 procedeu à correcção da liquidação oficiosa do imposto anteriormente efectuada, dele notificando o contribuinte em 27.04.2010, nele constando a fundamentação do acto que se dá aqui por reproduzido, com base no Relatório da I.T. de fls 6 a 263, do qual consta designadamente que tal apuramento resultou de o impugnante ter alterado o destino do bem, sendo devidos juros compensatórios por a dívida não ter sido paga no prazo legal,. — cfr fls 274 - 275, e fls 277-279, do PA. apenso aos autos..

### 3- DO DIREITO

A **recorrente**, deduziu impugnação judicial do acto de liquidação de Sisa com fundamento na não efectivação da revenda de um prédio adquirido para esse fim.

Por sentença de 19 de Setembro de 2011, o TAF de Sintra julgou totalmente improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação de imposto e de juros compensatórios.

*A questão central do presente caso concreto consiste em saber se a entrega/alienação de imóveis para constituição do capital social de uma sociedade imobiliária, pode equivaler à revenda prevista nos artigos 16.º e 11.º, n.º 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações.*

A recorrente entende ser este o caso, ou seja, para a recorrente, a transmissão da propriedade dum imóvel seu, no âmbito dum contrato de aumento de capital e subscrição de uma quota de outra sociedade, a sociedade Frotimo LDA, tendo esta sociedade recebido o imóvel em causa, é a mesma coisa, equivale a uma revenda nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 16º e 11º n.º 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações. Em abono desta tese juntou parecer de ilustre jurista que consta de fls. 29 a 62.

Desde já se adianta que a recorrente não tem razão, estando em causa uma verdadeira permuta, como se procurará demonstrar.

#### O quadro legal:

Dispõe o artº 11º, n.º 3 do CIMSISDD que *“ficam isentos de sisa...as aquisições de prédios para revenda nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda”*.

Por sua vez, estabelece o citado artº 13º-A do mesmo diploma legal que *“a isenção prevista no n.º 3.º do artigo 11.º não prejudica a liquidação e o pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda”*.

No seu parágrafo 1º dispõe que *“para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício do ano anterior mediante certidão passada pela repartição de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim”*.

E no seu parágrafo 2º que *“quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido paga a sisa, esta será anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção”*.

Estatui, finalmente, o artº 16º, n.º 1 do CIMSISDD que *“as transmissões de que tratam os n.ºs 3.º... do artigo 11.º...deixarão de beneficiar da isenção logo que se verifique, respectivamente:*

*1º Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda”*.

É sabido que as isenções tributárias, na medida em que constituem excepção à regra da igualdade ou generalidade tributária, têm de constar expressamente da lei, sob o risco de os impostos serem devidos sempre que se verifiquem os respectivos pressupostos legais (cfr. Pessoa Jorge, in Curso de Direito Fiscal, 1964, págs. 63 e 64).

Como se escreveu no Ac. deste STA de 28/01/2009 tirado no recurso n.º 642/08 *“levada em linha de conta esta natureza excepcional, os preceitos que estabelecem estas isenções têm de interpretar-se restritivamente.*

*Convocando as já atrás citadas disposições legais, diremos que a isenção da sisa está dependente da verificação cumulativa dos seguintes requisitos:*

*a) da apresentação, pelo contribuinte, da declaração a que alude o artigo 11º, n.º 3, antes da aquisição do prédio, para revenda;*

*b) da manifestação, explícita ou implícita, da vontade de revender o prédio adquirido - artigos 11.º, n.º 3, 13º-A e 16º, n.º 1;*

*c) da revenda do prédio no estado em que foi adquirido - artigos 13º-A e 16º, n.º 1;*

*d) da realização da revenda no prazo de três anos - artigos 13º-A, parágrafo 2º, e 16º, n.º 1;*

*e) de que a revenda, efectuada naquele prazo legal, não tenha como finalidade nova revenda - artigos 13º-A e 16º, n.º 1.*

*Ora, “revender é vender de novo, ou vender o que se tinha comprado, ainda que sem aquele propósito, e torna-se por demais evidente que só através da venda se opera a revenda, e não...mediante simples troca ou permuta dos bens originariamente adquiridos” (Acórdãos Doutrinários, n.º 257, pág. 644).*

*Do referido artº 11º, n.º 3 há que aproximar o n.º 1 do predito artº 16º, quando dispõe que “aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda”, daqui decorrendo que o vocábulo “revenda” utilizado pela lei, se referia, apenas, às operações comerciais a que se reporta o artº 11º, n.º 3, compra e venda, por ter sido esta a actividade que, tributada em IRC, se pretendia isentar de sisa.*

*Sendo assim, só a revenda assume relevância para efeitos de isenção de sisa, não a tendo a troca ou a permuta”.*

E, compreende-se que assim seja, por atenção à ratio da isenção, em que está em causa a concessão de um determinado período temporal para que o sujeito passivo que tem uma actividade de revenda de determinados bens imóveis ou existências a opere com lucro sem lhe acrescentar, de regra, qualquer modificação sendo depois tributado em sede de imposto sobre o rendimento pelos ganhos assim obtidos através desta sua actividade específica. O período temporal concedido para que seja efectuada a revenda é aquele que o legislador entendeu razoável para que seja encontrado um comprador sem que se eternize a manutenção na titularidade do sujeito passivo dos bens que destina ao seu comércio/actividade, ou seja a revenda.

Reportando ao caso dos autos e à sua especificidade destacamos que não houve nenhum contrato de compra e venda.

Houve, sim, segundo o ponto 2) da matéria de facto fixada pelo tribunal *a quo*, um contrato de aumento de capital e de subscrição de uma quota da sociedade Frotimo LDA, realizada com a entrada em espécie por parte da recorrente além do mais, com o imóvel em questão nos presentes autos. Ocorreu, pois, uma verdadeira permuta ainda que os bens permutados não sejam da mesma natureza e espécie. No dizer de José Maria Fernandes Pires in Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo fls.325 “*Chamamos permutas simples aos negócios de permutas de imóveis de igual valor patrimonial, que se limitam à mera transferência da propriedade de dois ou mais bens imóveis entre duas partes sem que existam quaisquer outras contrapartidas*”.

No nosso caso a contribuinte tinha, além do mais, um imóvel referenciado que adquiriu com isenção de sisa, por o declarar destinado a revenda, e passou a ter quotas numa sociedade que detém maioritariamente, o que configura uma permuta de bens de espécie diferente.

Refere a recorrente na conclusão I) parte final, que, não há uma troca de bens, mas sim uma troca de valores pecuniários, embora incorporados em bens. Mas não tem razão, se assim fosse entendido, quando se trocasse um imóvel por outro imóvel, ou um bem móvel por outro bem móvel estaríamos sempre a trocar valores pecuniários, pois, em princípio, todos eles têm um determinado valor dessa natureza e tudo se resumiria a contratos de compra e venda. Mas porque as diversas realidades são diferentes, diferentes são os tipos de contrato, com efeitos também diferentes.

Para a recorrente não há diferença entre a transmissão dum imóvel que constitui a sua entrada numa terceira sociedade e a venda dum imóvel a essa mesma sociedade em que a recorrente assina um contrato de compra e venda com a outra sociedade. Embora se tenha presente que nos termos do n.º 1 do artº 9º do Código Civil a interpretação da lei não pode cingir-se à letra da lei, o n.º 2 do mesmo preceito impõe que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, o que não se nos afigura estar em oposição ao disposto no artº 11º n.º 2 da LGT. Ora, nos termos do artº 874º do Código Civil “*Compra e venda é o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço.*” E o preço só pode ser dinheiro, “*(...) valor, em dinheiro, de um objecto, de um bem ou de um serviço(...)*”. vide o *Dicionário da Língua Portuguesa* Porto editora, 8ª edição pag. 1313.

O preço é pois o montante de dinheiro que estão dispostos a pagar os clientes, consumidores e usuários para lograr o uso, propriedade ou consumo de um produto ou serviço específico. Logo a transmissão de um imóvel que não tenha como contrapartida dinheiro não é uma venda ou revenda.

Mas, não só a contraprestação preço, isto é, dinheiro, como sendo parte do contrato de compra e venda, não está presente no caso dos autos, como também os efeitos dos dois contratos são diferentes. Quando se vende uma coisa, recebe-se o preço acordado e se nada de anormal acontecer como por exemplo o defeito da coisa, o vendedor e comprador extinguem a sua relação jurídica com a compra e venda. Já no caso dos autos a transmissão do imóvel para a sociedade Frotimo LDA, consistindo esta transmissão na entrada no capital social desta, faz com que continue a existir uma relação jurídica entre a recorrente e a dita sociedade Frotimo. Não há, pois, similitude.

Em suma: o prédio adquirido para revenda teve um destino diferente do da revenda, logo não se reuniram as condições da isenção do imposto nos termos do nº1 do artº 16º e 11º n.º 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações. Neste sentido decidiu o Ac. deste STA de 28/01/2009 tirado no recurso n.º 642/08 onde se sumariou: *I - Para efeitos da isenção prevista no artº 11º, n.º 3 do CIMSSD não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico.*

Assim sendo deve ser negado provimento ao recurso com a presente fundamentação.

**4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 07 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

**Acórdão de 7 de Março de 2012.****Assunto:**

*Erro na forma de processo. Cumulação de pedidos. Convolação.*

**Sumário:**

- I — É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação Graciosa prevista no artº 68º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão contra si.*
- II — Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, e tendo sido conhecido na 1ª instância um pedido próprio da forma de processo impugnação não é possível a convolação para oposição “ficando sem efeito” os pedidos que seriam próprios desta forma de processo.*
- III — É que havendo cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a alguns deles, não haverá possibilidade de convolação e neste caso, a solução é considerar sem efeito o(s) pedido(s) para o qual o processo não é o adequado.*

Processo n.º 1160/11-30.

Recorrente: Berta de Jesus Lopes Teixeira.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

**1 – RELATÓRIO**

**BERTA JESUS LOPES TEIXEIRA**, melhor identificada nos autos, deduziu ao abrigo dos artigos 99º e sgs. do) CPPT, impugnação judicial do indeferimento das reclamações graciosas números 1775200704000110 e 1775200704000129 (relativas às liquidações de IVA números 01010331 no valor de € 5.747.09 euros e 01017725 no valor de 12.574,65 euros, primeiro e terceiro trimestre do ano de 1999, respectivamente).

Por sentença de 22 de Setembro de 2011, o TAF de Braga decidiu:

- a) Julgar verificado o erro na forma do processo e, conseqüentemente, não sendo possível a convolação na forma processual adequada, absolve-se a Fazenda Pública da instância nessa parte;
- b) Julgar improcedente o demais peticionado, absolvendo-se a Fazenda Pública do pedido formulado e mantendo-se a liquidação efectuada.

Reagiu a ora recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

- a) A matéria da cumulação de pedidos vem regulada no artigo 104º do CPPT, e no artigo 470.º do CC.
- b) A incompatibilidade derivaria da natureza taxativa dos fundamentos de oposição previstos no artigo 204º do CPPT.
- c) Nos termos do artigo 47/5 do CPTA, veio dizer que deviam ser admitidos os pedidos cumulados.
- d) Os fundamentos de impugnação vêm prescritos no artigo 99º do CPPT, e também no artigo 97º, n.º 1 alínea a) a g) do CPPT e 95º, n.º 1 e 2, alínea a) a f) da LGT, o que deixa maleabilidade e alguma flexibilidade nesta matéria.
- e) o Tribunal deveria ter conhecido do seu pedido impugnatório.



f) A Reversão efectuada em processo de execução contra o responsável tributário subsidiário constitui facto tributário susceptível de impugnação com fundamento na sua ilegalidade, designadamente por não se mostrarem verificados os pressupostos que determinam a reversão da execução e a que alude o artigo 24º da LGT.

g) A impugnação da reversão operada em execução fiscal não constitui fundamento à oposição, destina-se a reagir contra o facto que deu origem ou fundamento ao título executivo e não encontra fundamento em nenhuma das revisões constantes do art.º 204º do CPPT.

h) O Recorrente pretendeu reagir contra o acto de reversão, por entender que o mesmo é ilegal por não se mostrarem verificados os pressupostos fixados pelo artigo 24º/nº 1 da LGT, o que constitui fundamento de impugnação nos termos do art.º 99º do CPPT e não um fundamento de oposição à execução.

i) Em face do exposto, a decisão recorrida efectuou uma errada interpretação e aplicação da lei, em particular dos normativos constantes dos artigos 99º e 204º do CPPT, pois como se deixou alegado, não se verifica a existência de erro na forma de processo empregue pelo Recorrente nem, conseqüentemente, da nulidade declarada pelo Tribunal “ad quo”, motivo pelo qual os autos deveriam ter prosseguido para conhecimento e decisão a proferir sobre o mérito.

**Assim farão V/Exas. Venerandos Conselheiros inteira e sã Justiça!**

**A recorrida não contra-alegou.**

**O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:**

**A recorrente acima identificada vem syndicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Braga, exarada a fls. 165/172, em 22 de Setembro de 2011.**

**A sentença recorrida julgou verificado erro na forma de processo quanto a alguns dos pedidos formulados (inexistência ou insuficiência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, nulidade do despacho de reversão por preterição de formalidades essenciais, nulidade de despacho de reversão por falta de fundamentação, não gerência de direito e de facto no período da dívida) abstendo-se de conhecer dos mesmos e julgando a impugnação improcedente quanto ao pedido de ilegalidade da liquidação por erro na quantificação dos rendimentos e por inexistência do exacto tributário.**

**A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 190/192, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685º- A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.**

**A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.**

**A nosso ver o recurso não merece provimento.**

**Nos termos do estatuído no artigo 2.º/2 do CPC a todo o direito, salvo disposição legal em contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção.**

**Portanto, por regra, apenas haverá um determinado meio processual que em cada caso poderá ser utilizado para a tutela judicial.**

**É em função do pedido ou conjunto de pedidos formulados que se afere a adequação das forma de processos especiais e, conseqüentemente, a existência de erro na forma de processo. (¹)**

**Nos termos do disposto nos artigos 97.º/4 da LGT e 98.º/4 do CPPT em caso de erro na forma de processo, se possível, será o mesmo convolado na forma de processo adequada, nos termos da lei.**

**Nos casos em que são formulados conjuntamente vários pedidos e a forma de processo utilizada seja, apenas, adequada para a utilização de um deles não poderá haver correcção da forma de processo, pois que o processo terá de prosseguir para apreciação do pedido que deva ser apreciado no tipo de processo escolhido pelo interessado.**

**Nestes casos devem ser considerados em efeito os pedidos ou determinar-se a absolvição parcial da instância aos casos em que é potencialmente aplicável, directa ou subsidiariamente o CPTA, para os quais a forma de processo não é adequada, prosseguindo o processo para apreciação do pedido para o qual é adequada a forma processual escolhida pelo interessado. (²)**

**Face ao estatuído nos artigos 99.º e 204.º do CPPT, o meio processual adequado para a apreciação da legalidade da reversão é a oposição e não a impugnação judicial. (³)**

**Ora, a dita sentença recorrida, bem, a nosso ver, absolveu da instância a Fazenda Pública quanto aos pedidos conexonados com a legalidade do despacho de reversão e conheceu do pedido-fundamento da alegada ilegalidade da liquidação, julgando a pretensão improcedente.**

**Portanto a sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação da lei à factualidade apurada, não merecendo qualquer censura.**

**Termos em que deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.**

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1. A impugnante foi citada na qualidade de executada por reversão, no processo de execução fiscal número 1775200101005693 e apensos, relativo à executada originária “Magalhães de Sousa & Teixeira, Lda.” para o pagamento da dívida de IVA e IRC do ano de 1999, no valor de € 9.800,84 euros, processo que corre termos no Serviço de Finanças de Felgueiras - cfr. docs. de fls, 18 a 20 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

2. A impugnante foi citada na qualidade de executada por reversão, no processo de execução fiscal número 1775200101005995, relativo à executada originária “Magalhães de Sousa & Teixeira, Lda.” para o pagamento da dívida de IVA do ano de 1999, no valor de € 12.574,65 euros, processo que corre termos no Serviço de Finanças de Felgueiras - cfr. docs. de fls. 21 a 23 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. Em 14.03.2007 a impugnante apresentou reclamação graciosa quanto à liquidação do IVA (primeiro trimestre de 1999), no valor de € 5.747,09 euros, quando foi citada para o processo referido em 1 e que correu seus termos na Direcção Distrital de Finanças do Porto com o número de processo 1775200704000110 - cfr. docs. de fls. 1 a 17 do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

4. Em 14.03.2007 a impugnante apresentou reclamação graciosa quanto à liquidação do IVA (terceiro trimestre de 1999), no valor de € 12.574,65 euros, quando foi citada para o processo referido em 2 e que correu seus termos na Direcção Distrital de Finanças do Porto com o número de processo 1775200704000129 - cfr. docs. de fls. 1 a 17 do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

5. As reclamações graciosas referidas em 3 e 4 foram ambas indeferidas e notificadas à aqui impugnante no dia 09.05.2008 - cfr. docs. constantes nos apensos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

6. A presente impugnação deu entrada no respectivo S.F.. por carta registada no dia 26.05.2008 - cfr. doc. 12 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

7. As declarações periódicas correspondentes ao primeiro e terceiro trimestre do ano de 1999, foram enviadas pela executada originária “Magalhães de Sousa & Teixeira, Lda.” para substituir liquidações oficiosas e foram recepcionadas pelos serviços centrais no dia 10.11.2000 - cfr. docs. de fls. 122 a 126 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

8. Os valores das liquidações impugnadas nos autos encontram-se regularizadas por compensação efectuada no dia 31.12.2001. proveniente de reembolso do IVA que a executada “Magalhães de Sousa & Teixeira, Lda.” tinha direito - cfr. docs. de fls. 122, 127, 128 e 129 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

### 3 – DO DIREITO

Para se decidir pelo erro na forma do processo considerou a decisão recorrida, na parte que nos interessa o seguinte:

(...)

**Em relação ao suscitado erro na forma do processo:**

Conforme se adiantou acima, a Fazenda Pública, na sua contestação, alegou que a impugnação não é o meio processual adequado para a impugnante fazer valer a sua pretensão. É uma questão prévia que obsta ao conhecimento do mérito da causa, impondo-se por isso o seu conhecimento em primeiro lugar.

A impugnante invocou:

*a) inexistência ou insuficiência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária;*

*b) Nulidade do despacho de reversão por preterição de formalidades essenciais;*

*c) Nulidade do despacho de reversão por falta de fundamentação; e*

*d) Falta de gerência, quer de direito, quer de facto no período da dívida in casu.*

Ora, tais fundamentos não são admitidos numa impugnação judicial, mas sim numa oposição à execução fiscal.

Prescreve o artigo 99º do CPPT. o seguinte:

“Artigo 99º

*Fundamentos da impugnação*

*Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:*

*a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;*

*b) incompetência;*

*c Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;*

*d) Preterição de outras formalidades legais.*

(...)”

Numa primeira leitura, e ao verificar o alegado pela impugnante até parece que tais fundamentos cabem nesta previsão normativa.

Acontece que, nos presentes autos, a impugnante foi citada num processo de execução fiscal como responsável subsidiária da executada originária. Nesta situação, podia ser apresentada oposição à execução fiscal, impugnação judicial ou reclamação graciosa. A impugnante optou por esta terceira via e é do despacho de indeferimento das mesmas que veio deduzir a presente impugnação.

Ora, os quatro fundamentos acima invocados estão todos relacionados com o processo executivo, os primeiros três com o despacho de reversão e o último com a ilegitimidade da impugnante por não exercer a gerência na sociedade executada. Têm todos a ver com a extinção do processo executivo e não com a própria liquidação. São fundamentos previstos no artigo 204º n.º 1 b) e i) do CPPT.

Diz este artigo que:

*1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:*

*a) (...)*

*b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida:*

*c) (...)*

*d) (...)*

*e) (...)*

*f) (...)*

*g) (...)*

*h) (...)*

*i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.*

*(...)*

A impugnante, ao não deduzir a oposição à execução fiscal nos termos do citado artigo, quando foi citada para tal, precluiu o seu direito de invocar tais fundamentos.

Assim, havendo meio próprio para discutir os vícios com o despacho de reversão bem como, a ilegitimidade da impugnante no processo de execução fiscal, não pode a mesma usar da impugnação judicial para o fazer.

Pelo que, o meio processual próprio é a oposição à execução fiscal e não a impugnação judicial.

Importa, agora, atentar na possibilidade de convalidação da petição inicial de impugnação judicial em petição de oposição à execução fiscal.

Dispõe o artigo 199º do CPC, (aqui aplicado supletivamente por força do artigo 2º do CPPT), o seguinte:

*(...)*

*1. O erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei. 2. Não devem, porém, aproveitar-se os actos já praticados se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu."*

Portanto, temos que analisar a estrutura da petição inicial, o pedido e a sua tempestividade.

No caso, porém, não é admissível a convalidação porque a impugnante cumula outro fundamento para o qual a forma de processo idónea é a impugnação judicial. Ora, quando existe cumulação de fundamentos em que para um, ou uns, existe erro na forma de processo e para outro, ou outros, a forma é a escolhida pelo interessado (neste caso a impugnante) os autos prosseguem os seus termos nesta forma de processo.

Assim sendo, não é possível a convalidação dos presentes autos para o processo de oposição à execução fiscal, mantendo-se como impugnação judicial e absolvendo-se a F.P. da instância quanto aos pedidos que extravasam o seu objecto [*apreciação da legalidade do(s) acto(s) de liquidação*].

Analizando, agora, o cerne do presente processo de impugnação:

Vejamos se procede a alegada ilegalidade do acto de liquidação por erro na quantificação dos rendimentos e por inexistência do facto que a determinou.

A impugnante alegou que não enviou qualquer declaração periódica de IVA relativa ao primeiro e terceiro trimestre do ano de 1999 e que não fez qualquer autoliquidação do imposto e que por esse motivo a AT tinha que proceder a liquidações oficiosas.

Alega que por esse facto existe uma divergência entre o teor do título e os documentos que serviram para a sua liquidação, afectando a sua legalidade por erro nos pressupostos de facto, constituindo um vício no acto de liquidação.

**Ora bem:**

Consta nos autos, conforme facto provado no item 7, que existiram liquidações oficiosas elaboradas pela AT e que posteriormente a sociedade executada “Magalhães de Sousa & Teixeira, Lda.” enviou as declarações periódicas de IVA quer do primeiro trimestre do ano de 1999, quer do terceiro trimestre do mesmo ano, para substituir aquelas liquidações oficiosas.

Ora, não existe qualquer divergência entre o teor do título e os documentos que serviram para a sua liquidação.

Não colhe, assim, o fundamento invocado pela impugnante para arguir a ilegalidade das liquidações, pelo que terá que improceder.

#### **DECIDINDO NESTE STA**

A ora recorrente não concorda que com a decisão do tribunal designadamente por entender que “(...) *A Reversão efectuada em processo de execução contra o responsável tributário subsidiário constitui facto tributário susceptível de impugnação com fundamento na sua ilegalidade(...)*”. Na sua óptica a forma própria de reagir contra o acto de reversão constitui fundamento de impugnação nos termos do art.º 99º do CPPT e não um fundamento de oposição à execução, mas sem razão.

Insistentemente este STA tem afirmado (vide a título de exemplo os Acs de 18/01/2006 e 08/02/2012 tirados respectivamente nos recursos 680/05 e 980/11) que:

É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação Graciosa prevista no artº 68º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão contra si.

Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, e tendo sido conhecida na 1ª instância um pedido próprio da forma de processo impugnação não é possível a convoção para oposição “ficando sem efeito” os pedidos que seriam próprios desta forma de processo.

É que havendo cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a alguns deles, não haverá possibilidade de convoção e neste caso, a solução é considerar sem efeito o(s) pedido(s) para o qual o processo não é o adequado.

Do mesmo modo Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 4ª ed., págs. 744 e 745 “(...) *havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do CPC.*”

*Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que «a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo».*

*Não se estará, decerto, perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis.*

*No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele «fique sem efeito», prosseguindo o processo para apreciação do pedido para o qual o processo é adequado.”*

Ora, foi o que o tribunal *a quo* fez perante cumulação de pedidos próprios de oposição (os atinentes à legalidade do despacho de reversão) e próprios de impugnação (os respeitantes à ilegalidade da liquidação por erro na quantificação dos rendimentos e por inexistência do facto tributário), conheceu destes últimos por serem os adequados à forma de processo utilizada - a impugnação - e absolveu a fazenda pública da instância quanto ao mais que vinha peticionado por impossibilidade de convoção.

A sentença recorrida por ter feito uma correcta interpretação e aplicação da lei à factualidade apurada, não merece qualquer censura.

Assim sendo, deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

#### **4 - DECISÃO:**

Pelo exposto acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa 7 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) (ALBERTO DOS REIS, CPC, anotado, volume II, páginas 288/289)

(<sup>2</sup>) (CPPT, anotado e comentado, 6ª edição, II volume, página 92, Juiz Conselheiro Lopes de Sousa. Acórdão do STA, de 8 de Julho de 2009, proferido no processo n.º 0242/99, disponível no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

(<sup>3</sup>) (Obra citada, III volume, páginas 499/500 e acórdãos do STA de 13 de Julho de 2011, 19 de Outubro de 2011 e 19 de Janeiro de 2012, proferidos nos recursos números 0358/11, 0705/11 e 0633/11, respectivamente, disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*IVA. Imposto de selo. Locação de imóveis.*

### Sumário:

- I — Da conjugação do disposto no n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo com o também disposto na Verba 2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, resulta que o acto/operação jurídica de locação/sublocação (arrendamento/subarrendamento) está sujeito a esse imposto e que, sendo o próprio negócio (operação) que está sujeito estamos perante imposto devido pela operação (embora o contrato escrito possa, também, ficar sujeito, nos termos da Verba 8 — selo do documento — caso não seja tributada a respectiva operação);*
- II — Tal imposto não é devido no caso de aquele acto/operação de locação estar sujeito a IVA.*

Processo n.º 3/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: IGI — Investimento Imobiliário, S. A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

### I. Relatório

1. IGI – Investimento Imobiliário, SA, com a identificação constante dos autos, impugnou judicialmente, no TAF do Porto, o despacho de 6/11/2003 proferido pela Directora da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, que lhe indeferiu o pedido de restituição de imposto de selo no valor de € 5.918,24.

A Mm.<sup>a</sup> Juíza do TAF do Porto julgou a impugnação procedente, anulando-a e reconhecendo-lhe o direito a juros indemnizatórios contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado por aquela.

2. Não se conformando com aquela sentença, a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA Norte, formulando nas alegações as seguintes conclusões:

*“I. A douta sentença sob recurso julgou procedente a impugnação deduzida contra o despacho de indeferimento do pedido de restituição do imposto do selo liquidado aquando da celebração de cinco contratos de sublocação.*

*II. Motivou a douta decisão sob recurso ter existido sobreposição de impostos pelo facto de a impugnante, nas sublocações em causa, ter renunciado à isenção do Imposto sobre o Valor Acrescentado, prevista no n.º 30 do artigo 9º do respectivo Código.*

*III. Ao decidir como decidiu, a douta sentença fez errada aplicação do direito aos factos controvertidos.*

*IV. Entende a Fazenda Pública que estando em causa tributações sobre realidades distintas, a alegada dupla tributação não existe, uma vez que o Imposto do Selo recai sobre os contratos de subarrendamento dos imóveis e o IVA incide sobre as prestações de serviços derivadas desses contratos.*

*V. Com efeito, a situação sujeita a tributação em sede do Imposto de Selo não é a que é onerada com IVA.*

*VI. Aliás, no arrendamento e subarrendamento quem suporta o encargo no Imposto do Selo, de acordo com o estipulado n.º 1 conjugado com a alínea b) do n.º 3 ambos do artigo 3º do Código é o locador ou sublocador, entidade tributada relativamente aos rendimentos auferidos em resultado dos respectivos contratos em Imposto sobre o Rendimento.*

*VII. O n.º 2 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo só poderá ser invocado nos casos de efectiva sobreposição de tributação, que o legislador quis evitar.*

*VIII. Logo, no caso sub judice, o que era indispensável identificar eram as realidades submetidas à tributação em sede de cada um dos impostos em referência.*

*IX. Entende a Fazenda Pública que, contrariamente ao doutamente decidido, não poderá ser dada como verificada a alegada dupla tributação.*

*X. Em síntese de conclusões, a douta decisão não considerou que o IVA e o Imposto do Selo no caso sub judice tributam realidades diferentes.*

*XI. Tendo decidido como decidiu, incorreu a douta sentença em erro de julgamento em matéria de direito, violando as disposições legais supra citadas.”*

3. Não foram apresentadas contra-alegações.

4. Por Acórdão de fls. 79 e segs. o TCA Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, declarando competente o STA e ordenando a remessa dos autos a este Tribunal, face ao requerimento da recorrente no mesmo sentido.

5. O Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, uma vez que sendo a realidade em causa – o acto/negócio jurídico do subarrendamento – tributado em sede de IVA, não poderia o mesmo ser sujeito a Imposto de Selo, sob pena de se estar perante uma dupla tributação (cfr. Acórdão deste STA n.º 790/10, de 24/02/2011 que apreciou questão idêntica).

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

## II. Fundamentos

### 1. De facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

*“1 - Em 18.04.2002 a ora impugnante apresentou um pedido de restituição de imposto de selo no valor de € 5.918,24, nos termos constantes de fls. 9 a 10 e que aqui se dão por reproduzidas.*

*2 - O imposto de selo referido em 1), respeita à celebração de vários contratos de locação celebrados pela impugnante na qualidade de locadora, cfr. fls. 31 e seguintes do PA e que aqui se dão por reproduzidas.*

*3 - O imposto de selo foi liquidado pela ora impugnante na data da celebração do contrato de locação e entregue nos Cofres do Estado em 28.02.2001.*

*4 - A ora impugnante, na operação de locação, renunciou à isenção de IVA em 15.01.2001, conforme documentos juntos ao PA e que aqui se dão por reproduzidas.*

*6 - O pedido de restituição do imposto de selo referido em 1), foi objecto de indeferimento, com os seguintes fundamentos “por carecer de suporte legal, em virtude de nos arrendamentos o imposto do selo recair sobre o contrato, embora a matéria colectável seja a renda de um mês.*

*(...) Nesta conformidade, atendendo a que sobre o contrato em questão não incide IVA, não se verifica a duplicação invocada pela interessada, pois esta só existiria caso houvesse imposto de selo sobre as rendas, pois sobre elas é que também incide IVA”.*

*7 - Este despacho foi notificado à ora impugnante por carta datada de 02.06.2005, cfr. fls. 12 e 13 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.”*

### 2. De Direito

#### 2.1. Questão a apreciar e decidir

Resulta da matéria de facto dada como provada que a impugnante ora recorrente apresentou pedido de restituição de imposto de selo, que havia liquidado na data da celebração de vários contratos de locação celebrados na qualidade de locadora, que foi indeferido.

Inconformada interpôs a impugnante recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou a impugnação procedente, com fundamento, em síntese, no seguinte:

- O art. 1.º n.º 2 do Código do Imposto de Selo, dispõe que “não estão sujeitas a imposto as operações abrangidas pela incidência do imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas”.

- Ora, nos termos dos art.ºs 1.º e 3.º do CIVA, a locação está sujeita a IVA, e por via da regra estaria isenta do mesmo imposto, nos termos do art. 9.º, n.º 30, do CIVA.

- A excepção vem feita para o caso do locador ter renunciado à isenção do IVA, em conformidade com os n.ºs 4 e 6 do art.º 12.º do CIVA.

- O imposto de selo incide sobre os contratos previstos na Tabela Geral de Imposto de Selo e o IVA incide, para além de outros, sobre as prestações de serviços, entendendo-se como tais, as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens, art.º 1.º e 4.º do CIVA.

- Ora, de acordo com o disposto no art.º 9.º, n.º 30 e art.º 12.º n.º 4 do CIVA, a “locação” de bens imóveis está isenta de imposto, podendo os respectivos sujeitos que procedam à locação renunciar à isenção, como foi o caso dos presentes autos.

- Assim sendo, e atento ao acima descrito, e porque a impugnante havia renunciado à isenção do IVA com a consequente liquidação do mesmo, conclui-se que a operação em discussão nos presentes autos, não se encontra sujeita a imposto de selo previsto na verba 2 da Tabela Geral, por força do disposto no n.º 2 do art. 1.º do CIS.”

Acrescentou-se ainda que tendo a impugnante também formulado pedido de juros indemnizatórios, estes são devidos, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 43.º da LGT.

Contra este entendimento se insurge a Fazenda Pública invocando que não ocorre a alegada dupla tributação porque estão em causa tributação sobre realidades distintas, uma vez que o Imposto do Selo recai sobre os contratos de arrendamento dos imóveis e o IVA incide sobre as prestações de serviço derivadas desses contratos.

Em face das conclusões da FP, e considerando que são elas que delimitam o objecto do recurso, nos termos do disposto nos arts. 684.º, n.º3, e 685.º-A/1 do CPC, a questão a decidir prende-se com a

legalidade da liquidação de Imposto de Selo, que tem por objecto contratos de locação, importando averiguar se se verifica dupla tributação por tal operação estar abrangida pela incidência de IVA.

A questão já foi decidida por Este Supremo Tribunal, no Acórdão, de 24/2/2011, proc. n.º 0790/10, pelo que não havendo razões para divergir da jurisprudência aí vazada, nos limitaremos a sintetizar os argumentos aí esgrimidos para fundamentar aquele Acórdão e que são perfeitamente transponíveis para o caso *sub judice*.

Vejamos.

O Imposto do Selo, que começou por ser um imposto de larga abrangência, hoje tem uma natureza apenas residual: “assume a sua vocação de tributar aquilo que não pode ser tributado de outra forma” <sup>(1)</sup>, e é hoje regulado por dois códigos interdependentes: o Código do Imposto do Selo e a Tabela Geral do Imposto do Selo, a qual contém as respectivas taxas e concretiza, por ordem alfabética, os factos tributários.

Em termos de incidência objectiva, os n.ºs 1 e 2 do art. 1.º do CISelo dispõem:

“1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

2 - Não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.”

E de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 9.º e na Verba 2 da Tabela, bem como no n.º 1 do art. 22.º do CISelo, nos casos relativos a arrendamento e subarrendamento, a taxa de imposto é de 10% - sobre a renda ou seu aumento convencional, correspondentes a um mês ou, tratando-se de arrendamentos por períodos inferiores a um mês, sem possibilidade de renovação ou prorrogação, sobre o valor da renda ou do aumento estipulado para o período da sua duração.

Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do CIVA, dispõe que estão sujeitas a esse imposto “As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal” considerando-se prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens (n.º 1 do art. 4.º do CIVA).

Mas, nos termos do disposto no n.º 30 do art. 9.º do CIVA, a locação de bens imóveis está isenta de IVA, embora o respectivo sujeito passivo possa renunciar a esta isenção, nos termos do disposto nos n.ºs. 4 e 6 do art. 12.º do mesmo Código, nos quais se estatui o seguinte:

“4 - Os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º

(...)

6 - Os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs. 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.”

Como vimos, o n.º 2 do art. 1.º do Código do Imposto do Selo, estabelece um critério geral de delimitação negativa do imposto, excluindo da incidência todas as operações sujeitas a IVA e dele não isentas, com o objectivo de evitar que uma dada transmissão de bens ou prestações de serviços, ainda que constitua um facto ou acto previsto na Tabela Geral, possa ser tributada em sede de imposto do selo quando já o é em sede de IVA. Como referem SALDANHA SANCHES/M. ANSELMO TORRES <sup>(2)</sup>, “Tal exclusão do campo de incidência impede, assim, que o imposto do selo possa vir a ser repercutido no preço dos bens e serviços sujeitos a IVA, agravando a base de incidência deste último imposto e gerando um efeito de dupla tributação. O imposto do selo assume, por isso, um carácter residual face ao IVA, apenas incidindo sobre factos ou actos que, além de previstos na Tabela Geral, não estão sujeitos a IVA ou que, estando sujeitos, dele se encontrem isentos.”

Por outro lado, apesar de o arrendamento de prédios rústicos e urbanos estar abrangido pelas regras de incidência de IVA, já que em sede deste imposto se tributam as prestações de serviços efectuadas em território nacional a título oneroso, constituindo o arrendamento de imóvel um serviço prestado, também é certo que o n.º 29 do art. 9.º do CIVA excepciona das regras de incidência a locação e que no n.º 4 do art. 12.º do mesmo compêndio se admite a renúncia a tal isenção quando ambos os intervenientes na operação sejam sujeitos passivos de imposto (o que sucede, por exemplo, quando os imóveis passam a estar afectos a uma utilização comercial, industrial ou profissional).

Aplicando o exposto ao caso em análise, verifica-se que a liquidação impugnada se reporta, como resulta da factualidade provada, ao imposto do selo respeitante à celebração por parte da recorrida a vários contratos de locação celebrados na qualidade de locadora e por ela liquidado na data da celebração dos referidos contratos. Resulta, além do mais, que a impugnante ora recorrida renunciou à isenção do IVA (cfr. n.º 4 do Probatório), nos termos do disposto nos n.ºs 4 e 6 do art. 12.º do CIVA.

Ora, aceitando-se que o conceito de locação constante do CISelo e da TGIS se reconduz ao definido no CCcivil <sup>(3)</sup> e, considerando que, a TGISI prevê a tributação de várias realidades distintas, conclui-se, tal como ficou consignado no Acórdão n.º 790/2010, que, para efeitos do imposto do selo e no que respeita à locação/arrendamento, “é o próprio negócio (operação) que está sujeito ao imposto,

pela verba 2 da Tabela, independentemente de o respectivo contrato revestir ou não a forma escrita. E que se trata, portanto, de imposto devido pela operação (embora o contrato escrito possa, também, ficar sujeito a Imposto de Selo, nos termos da Verba 8 -selo do documento - caso não seja tributada a respectiva operação). É esta, com efeito, a conclusão que resulta da interpretação do tipo tributário previsto no n.º 1 do art. 1º do CISelo e na Verba 2 da TGIS, em consonância com a natureza dos factos e realidades ali inscritas e com as regras supra referidas”.

Estando em causa o imposto devido pelo acto jurídico substanciado na própria locação (selo da operação), estamos perante tributação que é excluída por aplicação do disposto no n.º 2 daquele mesmo art. 1º do CISelo, uma vez que é, também, a locação (considerada como prestação de serviços para efeitos de IVA) que é tributada em sede deste imposto.

Em sentido oposto, vem a recorrente sustentar, porém, que estão em causa tributações sobre realidades distintas e que não existe a alegada dupla tributação, uma vez que o Imposto do Selo recai sobre os contratos de locação e o IVA incide sobre as prestações de serviços derivadas desses contratos, sendo que no arrendamento e subarrendamento quem suporta o encargo no imposto do selo é o locador ou sublocador [nº 1, conjugado com a alínea b) do n.º 3, ambos do art. 3º do CISelo] entidade tributada relativamente aos rendimentos auferidos em resultado dos respectivos contratos em Imposto sobre o Rendimento, pelo que, no caso, o que era indispensável identificar eram as realidades submetidas à tributação em sede de cada um dos impostos em referência.

Não assiste, porém, à recorrente, qualquer razão.

Com efeito, como ficou consignado no Acórdão que estamos a seguir, *“Deste entendimento parece resultar a ideia de que, reconduzindo-se (na locação) a prestação de serviços sujeita a IVA à própria cedência do uso do locado e constituindo as rendas a respectiva contraprestação (sendo o imposto liquidado, não no momento da celebração do acto jurídico - locação - mas aquando da efectiva prestação dos serviços e da contraprestação/renda respectiva - cfr. n.º 3 do art. 7º do CIVA) então, porque o facto tributário é a locação, mas não desligada das rendas recebidas pelo locador [estas é que constituirão na verdade a contraprestação da cedência do uso, inerente à locação, ou seja, embora o IVA isente a “locação de bens imóveis”, a verdade é que também releva quanto às contraprestações - as rendas - sobre as quais assim também “incide” (hoc sensu) o imposto] sempre estaríamos perante factos tributários diversos (para efeitos de incidência de IVA e para efeitos de incidência de Imposto de Selo).*

*É, contudo, de salientar que, por um lado, em sede de IVA, as rendas, enquanto contraprestações obtidas pela prestação de serviços contratada, constituem o valor tributável sobre que incide a taxa de IVA aplicável (cfr. art. 16º do CIVA e sendo que é àquela, e não a estas, que se aplica a isenção prevista no citado n.º 30 do art. 9º do mesmo código), constituindo a locação a realidade jurídica que é incidente de imposto e sendo que, nesse âmbito e para tal efeito, pouco releva o facto de ser o locador a suportar o encargo do imposto de selo, pois que o mesmo poderá ser tomado em conta aquando da celebração da respectiva operação e que, por outro lado, como refere Cardoso da Costa, (Curso de Direito Fiscal, 2ª ed. Actualizada, Almedina, 1972, pag. 242.) nas normas relativas à matéria colectável «há que distinguir; consoante se trate de normas que a definem, que definem o valor sobre que recai o imposto (p. ex.: de que valor se trata; que verbas entram na sua composição; se é um valor real efectivo, ou presumido, ou um valor normal), ou de normas que se limitam a estabelecer o processo da sua determinação (p. ex: relevo dado à declaração do contribuinte e às averiguações officiosas da Administração; trâmites do processo de lançamento): no primeiro caso, estamos perante normas relativas à incidência real, ou seja, a um elemento essencial dos impostos; já isso não sucede na segunda hipótese, onde se nos deparam normas disciplinadoras tão-só do processo administrativo de lançamento.»*

*Nesta base, a norma do art. 16º do CIVA, relativa embora ao “valor tributável”, pode configurar-se como uma verdadeira norma de incidência, pois que define o “valor de que se trata”, harmonizando-se assim perfeitamente com o disposto nos seus artigos 4º e 7º. E, portanto, a sujeição, ao IVA, da “locação”, concretiza-se na prestação do gozo do imóvel e na contraprestação, a renda (mensal).*

*E o mesmo se verifica, «mutatis mutandis», quanto ao imposto de selo - cfr. arts. 9º, n.º 1 e 22º n.º 1 do CISelo e verba 2 da Tabela: também estas constituem verdadeiras normas de incidência.*

*Mas, assim sendo, então os dois tributos incidem, no caso, sobre a mesma realidade fáctica: a prestação do gozo ou uso do imóvel e a correspondente contraprestação.*

*Daí que, mesmo em termos da perspectiva sustentada pela recorrente, conjugando a norma de incidência objectiva (art. 1º do CISelo) com a norma que concretiza o facto tributário respectivo (Verba 2 da TGIS), tem de concluir-se que, no caso (locação/sublocação), porque está em causa o imposto devido pelo acto jurídico substanciado no próprio subarrendamento (selo da operação), estamos perante tributação que é excluída por aplicação do disposto no n.º 2 daquele mesmo art. 1º do CISelo, uma vez que é, também, a locação (considerada como prestação de serviços para efeitos de IVA) que é tributada em sede deste imposto. E, assim, o imposto de selo não é, no caso, devido já que o acto/operação de sublocação está sujeito a IVA (ainda que se possa entender que a base de incidência*



*é distinta e ainda que o imposto não seja liquidado no momento da celebração do acto jurídico, mas somente no momento da prestação dos serviços - art. 7º do CIVA) e dado que a recorrida renunciou à correspondente isenção”.*

Em face do exposto, a sentença que nessa base decidiu pela procedência do pedido de restituição de imposto e pela procedência do também formulado pedido de juros indemnizatórios, por serem devidos nos termos do disposto no n.º 1 do art. 43º da LGT, não merece qualquer censura. Deve, pois, confirmar-se a sentença recorrida, julgando improcedente o presente recurso jurisdicional.

### III- DECISÃO

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

Custas pela recorrente e procuradoria em 1/8.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Fernanda Maçãs (relatora)* — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

(<sup>1</sup>) (Cfr. SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 435. Sobre o Imposto do Selo, cfr., ainda, SALDANHA SANCHES/ M. ANSELMO TORRES, “A incidência de selo sobre o trespasse”, Fiscalidade, n.º 32, Out/Dez, 2007, pp. 5 ss.; SOARES MARTÍNEZ, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 1995, pp.596 ss.; e CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 411 ss.)

(<sup>2</sup>) (Cfr. ob. cit., p. 9.)

(<sup>3</sup>) (Segundo o art. 1022º do Código Civil a locação define-se como «o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», dizendo-se arrendamento quando versa sobre coisa imóvel ou aluguer quando incide sobre coisa móvel (art. 1023º do mesmo Código).)

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal. Embargos de terceiro. Tempestividade. Venda judicial. Direito a um processo justo e equitativo.*

### Sumário:

- I— *O direito a um processo justo e equitativo consagrado no art. 20º, n.ºs 1 e 4, da CRP não impede o legislador de estabelecer prazos de caducidade para levar as questões a tribunal, ponto é que tais prazos não sejam arbitrariamente curtos ou arbitrariamente desadequados, dificultando irrazoavelmente a acção judicial.*
- II— *A restrição da possibilidade de deduzir embargos de terceiro após a venda consagrada no n.º 3 do art. 237º do CPPT afigura-se materialmente fundada e adequada e proporcional à protecção de outros bens constitucionalmente protegidos, tais como o interesse público na protecção da estabilidade das vendas em execução, que incrementa a segurança dos compradores, fomentando o aparecimento de um maior número de interessados e a obtenção de melhores preços, bem como a necessidade de proteger a boa-fé e a confiança dos adquirentes de bens em hasta pública, pelo que o referido preceito não viola o disposto no art. 20º, n.ºs 1 e 4, da CRP.*
- III— *Tendo os embargos sido deduzidos depois da venda dos bens, não obstante a embargante alegar só ter tido conhecimento da ofensa do seu alegado direito depois de tal venda, são os mesmos manifestamente intempestivos.*

Processo n.º: 60/12-30.

Recorrente: Tânia Patrícia Moreira de Almeida.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. Após a venda judicial, no âmbito do processo de execução fiscal, que correu termos contra Manuel de Almeida e mulher, foi determinada a entrega de prédio urbano a Cidália Moreira, que o adquiriu, tendo sido emitido título de compra e venda, em 20 de Janeiro de 2011.

2. Tânia de Almeida, devidamente identificada nos autos, veio deduzir Embargos de Terceiro, com fundamento no facto de os executados lhes terem dado de arrendamento o referido prédio, em 1/6/2008.

3. O Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro indeferiu liminarmente os embargos, por intempestivos, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

4. Não se conformando com tal sentença, Tânia de Almeida interpôs recurso, ao abrigo do artigo 280.º, n.º1, do CPPT para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentou as suas Alegações, formulando as seguintes Conclusões:

“A) A recorrente apresentou no dia 28 de Fevereiro de 2011 depois do imóvel ser vendido os embargos indeferidos liminarmente por extemporâneos.

B) A aqui recorrente só tomou conhecimento do duto despacho a ordenar a entrega do prédio dos presentes autos a 16 de Fevereiro de 2011 depois do prédio ter sido vendido.

C) Desde 1 de Junho de 2008 — cfr. documento junto aos autos — que a recorrente é inquilina do dito prédio e em momento algum foi chamada ao processo para poder fazer valer os seus direitos em juízo.

D) Sem nunca ter tido a possibilidade de se defender a recorrente vê-se na iminência de perder a sua casa de morada família por factos a ela inimputáveis.

E) Apesar do que se lê artigo 237º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao rejeitar liminarmente os embargos, precluiu o Direito à Defesa e a um Processo Equitativo Constitucionalmente inscritos no artigo 20º da Constituição da República Portuguesa de acordo com a doutrina e jurisprudência citada nas alegações.”

5. Não foram apresentadas Contra-alegações.

6. O Ministério Público, junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu duto Parecer, argumentando, em síntese:

“A recorrente sustenta a inconstitucionalidade do normativo do artigo 237.º/3 do CPPT, no segmento em que estatui que os embargos de terceiro nunca podem ser deduzidos mesmo nos casos em que o interessado só tem conhecimento da ofensa ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou âmbito da diligência depois da venda, por violação do direito à defesa e a um processo equitativo, nos termos do estatuído no artigo 20.º da CRP. (...)

“A nosso ver e ressalvado melhor juízo o recurso não merece provimento”, porquanto “o estatuído no artigo 237.º/3, in fine, não viola o direito à defesa e a um processo equitativo consagrados no artigo 20.º da CRP.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida na ordem jurídica.”

7. Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

Vem o presente recurso da sentença proferida pelo Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que decidiu indeferir liminarmente os embargos deduzidos pela ora recorrente, com os fundamentos seguintes:

- “TÂNIA PATRÍCIA MOREIRA DE ALMEIDA, ....., deduziu os presentes embargos de terceiro tendo alegado que, em 23/2/2011, foi proferido despacho a determinar a entrega do prédio urbano sito no Lugar de Vila Nova, Romariz, Santa Maria da Feira, inscrito na respectiva matriz predial urbana da freguesia de Romariz sob o artigo 582º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o nº 1190 daquela freguesia, a Cidália Patrícia Ferreira Moreira, que o adquiriu por escritura de 11 de Janeiro de 2011.

- Mais alegou que, em 1/6/2008, os executados Manuel Almeida e Maria Otilia, lhe deram de arrendamento o referido prédio, pela renda mensal de €100,00.

- Os embargos são tempestivos visto que só tomou conhecimento do despacho que determinou a entrega do prédio em 16/2/2011.

- Concluiu pedindo se reconheça a embargante como locatária do prédio em causa.

- Conforme decorre do próprio articulado da embargante o prédio em questão foi vendido à adquirente, Cidália Patrícia Ferreira Moreira, tendo sido emitido título de compra e venda em 20 de Janeiro de 2011.

- Ora, os presentes embargos foram apresentados em 28 de Fevereiro de 2011, depois do imóvel ter sido vendido no correspondente processo de execução fiscal.

- Assim sendo, é inequívoco que os presentes autos são manifestamente extemporâneos, por terem sido instaurados depois de efectuada a venda do prédio em questão, como estatuído no artigo 237º, nº 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo que se impõe a sua rejeição.

- Destarte, por intempestivos, não se recebem os presentes embargos, e consequentemente absolve-se a Fazenda Pública da instância, nos termos do disposto no artigo 493º, nº 2, do Código de Processo Civil, “ex vi” artigo 2º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

Contra este entendimento se insurge a recorrente alegando, em síntese, que só tendo tomado conhecimento do despacho a ordenar a entrega do prédio dos presentes autos depois de vendido, o indeferimento liminar dos embargos, ao abrigo do art. 237º, nº 3, do CPPT, precluiu o seu direito à defesa e a um processo equitativo constitucionalmente prescrito no art. 20º, nºs 1 e 4, da CRP.

Vejamos.

Refere o artigo 237º, nº 1, do CPPT: “Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro.”

E no seu nº 3, na redacção conferida pela Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, acrescenta-se: “O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.”

Antes da redacção introduzida pela Lei nº 109-B/2001, ao contrário do que sucedia no Código do Processo Civil (art. 353º, nº 2) e no Código de Processo Tributário (art. 319º, nº 2), não se previa no nº 3 do art. 237º do CPPT a possibilidade de contagem do prazo para deduzir embargos a partir da data em que o embargante teve conhecimento da ofensa.

Ora, como bem observa JORGE de SOUSA <sup>(1)</sup>, “ao não se admitir, na redacção inicial do nº 3 do art. 237º, que, antes da venda dos bens, o interessado que tivesse conhecimento da ofensa do seu direito há menos de trinta dias pudesse deduzir embargos de terceiro, estava a restringir-se, desnecessária e injustificadamente, o direito fundamental de acesso aos tribunais para defesa de um direito análogo a um direito fundamental, lesado por um acto da administração tributária, o que era incompatível com o preceituado nos arts. 17º, 18º, nº 2, 20º, nº 1, e 268º, nº 4, da CRP”.

Neste sentido, veio o Tribunal Constitucional nos Acórdãos nº 468/01 e 469/01, de 24-10-2001, proferidos nos recursos nºs 191/01 e 192/01, considerar que o art. 237º, nº 3, do CPPT “ao impor o início da contagem do prazo para dedução dos embargos de terceiro da data da prática do acto lesivo (no caso uma penhora), sem atender ao momento em que o terceiro toma conhecimento da lesão do seu direito, vedaria a possibilidade de impugnar judicialmente a penhora a quem só toma conhecimento da sua realização depois de decorridos os referidos trinta dias (...)” <sup>(2)</sup>.

Assim, a norma em questão, nesta interpretação, viola o direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20º da CRP.”

Nesta sequência, veio o legislador, com a referida Lei nº 109-B/2001 prever a possibilidade de dedução de embargos nos trinta dias a contar também da data em que o “embargante teve conhecimento da ofensa”. Note-se, porém, que se manteve o inciso em que se refere que os embargos nunca poderem ser deduzidos, em qualquer caso, depois de os respectivos bens terem sido vendidos.

As situações visadas pelo Tribunal Constitucional tinham subjacente casos em que o terceiro não teve a possibilidade de tomar conhecimento da realização da penhora no prazo de 30 dias, mas deduziu os embargos de executado antes da venda do bem penhorado e imediatamente após ter tomado conhecimento da penhora.

No caso dos autos, pelo contrário, estamos perante uma situação em que a embargante alega só ter tido conhecimento do despacho a ordenar a entrega do prédio depois de o mesmo já ter sido vendido.

Por conseguinte, o que está agora em causa, nos presentes autos, é a questão de saber se o art. 237º, nº 3, do CPPT, na parte em que nega em qualquer situação a dedução de embargos depois da venda, viola ou não o art. 20º da CRP.

Nas palavras de GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA <sup>(3)</sup>, o direito de acesso ao direito e aos tribunais e à tutela judicial efectiva, consagrado no art. 20º, nº 1, da CRP, “é, ele mesmo, um direito fundamental constituindo uma garantia imprescindível da protecção de direitos fundamentais, sendo, por isso, inerente à ideia de Estado de direito”.

Mais adiante, os mesmos autores, referindo-se ao direito a um processo equitativo (20º, nº 4, da CRP), ponderam que o significado básico da exigência de um processo equitativo é o da conformação do processo de forma materialmente adequada a uma tutela judicial efectiva, sendo que na sua densificação se compreendem vários princípios, entre os quais: a) “direito à igualdade de armas ou direito à igualdade de posições no processo, com proibição de todas as discriminações ou diferenças de tratamento arbitrárias; b) o direito de defesa e direito ao contraditório (...); direito a prazos razoáveis de acção ou de recurso, proibindo-se prazos de caducidade exíguos do direito de acção ou recurso (...)” <sup>(4)</sup>.

O exposto não impede que, na sua conformação legislativa o legislador não possa estabelecer prazos de caducidade para levar as questões a tribunal, ponto é que tais prazos “não sejam arbitrariamente curtos ou arbitrariamente desadequados, dificultando irrazoavelmente a acção judicial” <sup>(5)</sup>.

Ora, no caso em apreço, a restrição da possibilidade de deduzir embargos de terceiro após a venda dos bens, afigura-se materialmente fundada e adequada e proporcional à salvaguarda de outros bens constitucionalmente protegidos.

Como refere JORGE DE SOUSA <sup>(6)</sup>, “A restrição à possibilidade de deduzir embargos de terceiro após a venda dos bens, essa tem uma justificação evidente, que é a protecção da estabilidade das vendas em execução, que incrementa a segurança dos compradores, fomentando o aparecimento de um maior número de interessados e a obtenção de melhores preços. Trata-se, aqui, de um interesse público, oposto ao que o embargante tem em defender o seu direito, que justifica uma restrição deste, independentemente da formulação de um juízo negativo sobre a diligência do embargante em defender os seus direitos.”

Para além do interesse público relevante emerge também a necessidade de garantir a estabilidade de situações jurídicas consolidadas e, bem assim, a protecção da confiança, da segurança jurídica e da boa-fé dos adquirentes de bens em hasta pública.

Temos, desta forma, que a restrição de poderem ser deduzidos embargos após a venda dos bens não é arbitrária nem desprovida de fundamento material bastante, antes assenta quer na justificação de interesse público evidente e relevante. Por outro lado, ao legítimo interesse do terceiro em deduzir embargos contrapõe-se a necessidade de proteger a boa-fé e a confiança dos adquirentes de bens em hasta pública.

A solução encontrada pelo legislador no sentido de limitar a dedução de embargos de terceiro até à venda judicial emerge, pois, como a solução mais equilibrada dos interesses em jogo e a mais justa porque a menos onerosa.

Acresce que a recorrente, tendo sobretudo em conta a sua qualidade de arrendatária, como bem observa o Ministério Público, no seu douto Parecer, teve possibilidade de saber da venda, uma vez que em execução fiscal “as vendas são devidamente publicitadas através da Internet, com a publicação de anúncios num dos jornais mais lidos no lugar da execução ou no da localização dos bens e com a afixação de editais na porta dos serviços do órgão de execução fiscal, na porta da sede da respectiva Junta de Freguesia e na porta do próprio prédio urbano a vender”.

Finalmente, realce-se que, como também sublinha o Ministério Público no seu Parecer, apenas existe incompatibilidade entre o direito do locatário e a penhora se for penhorado o próprio direito ao arrendamento, pois se a penhora recair sobre o direito de propriedade, como é o caso dos autos, o direito do arrendatário será compatível com a realização da diligência, uma vez que não é por ela afectado (art. 1057.º do CC).

Por tudo o que vai exposto, afigura-se que a norma do art. 237º, nº3, do CPPT, na parte em que impede a dedução de embargos de terceiro depois dos bens terem sido vendidos, não é inconstitucional, por violação do art. 20º, nºs 1 e 4, da CRP.

Assim sendo, tendo os embargos sido deduzidos depois da venda dos bens, não obstante a embargante alegar só ter tido conhecimento da ofensa do seu alegado direito (mera detenção) depois de tal venda, são os mesmos, manifestamente intempestivos, motivo de indeferimento liminar da PI, como muito bem decidiu a sentença recorrida, que por tal razão não merece qualquer reparo.

Nesta sequência, improcede o presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida.

### III-DECISÃO

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso mantendo-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

<sup>(1)</sup> (Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, anotação ao art. 167º do CPPT, p.157.)

<sup>(2)</sup> (Cfr. Constituição da República Portuguesa Anotada, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 408.)

<sup>(3)</sup> (IBIDEM.)

<sup>(4)</sup> (GOMES CANOTILHO /VITAL MOREIRA, ob. cit., p. 415.)

<sup>(6)</sup> (Cfr. ob. cit., p. 157.)

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*Reclamação de acto praticado pelo Órgão de Execução Fiscal. Dispensa de prestação de garantia. Não conhecimento do objecto da reclamação.*

**Sumário:**

- I— Vindo interposta reclamação da decisão da administração fiscal que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, o objecto da reclamação consiste na verificação da ocorrência ou não dos requisitos legais para a impetrada dispensa.*
- II— Se a decisão judicial que apreciou a reclamação se pronuncia sobre a extinção da execução, extravasou o conhecimento que se lhe impunha efectuar.*
- III— Na falta de elementos documentais/factuais não pode o STA conhecer em substituição devendo os autos baixar à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto e subsequente decisão de mérito com base nela.*

Processo n.º: 79/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Massa Insolvente de Decorton— Isolamentos, Pintura e Decoração de Tondela, Lda.

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

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

**1—RELATÓRIO**

Massa Insolvente de Decorton-Isolamentos, pintura e Decoração de Tondela LDA., representada pela Administradora de Insolvência, Paula Carvalho Ferreira, veio nos autos pedir a suspensão da execução com dispensa de prestação de garantia, o que lhe foi indeferido por despacho de 03/06/2011 proferido pela Sra. Chefe do Serviço de Finanças de Tondela.

Reagiu a dita massa insolvente reclamando ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu a anulação de tal despacho, no que veio a obter provimento por decisão judicial de 28/11/2011.

Notificada a Fazenda Pública de tal decisão judicial vem da mesma interpor recurso para este STA o qual termina com as seguintes **conclusões**:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a reclamação apresentada nos autos com a consequente revogação do despacho reclamado;

b) Por não ter sido efectuado o pagamento de uma liquidação oficiosa de IVA do ano de 2009 no prazo de pagamento voluntário, o Serviço de Finanças de Tondela instaurou o processo de execução fiscal n.º 2704201001013432, tendo sido citada a Administradora de Insolvência, nos termos do art.º 156º do CPPT;

c) Nessa sequência, a Administradora de Insolvência, apresentou oposição à execução fiscal (processo 270/11.9BEVIS);

d) Pelo facto de aquando da interposição da oposição não ter sido prestada garantia, nos termos dos art.ºs 169º e 199º do CPPT, foi a reclamante notificada para o efectuar, tendo, nesse seguimento, a reclamante solicitado a dispensa de prestação de garantia, nos termos do art.º 170º do CPPT;

e) Pedido esse indeferido pelo órgão de execução fiscal, do qual a reclamante interpôs a presente reclamação;

f) Se bem interpretamos a douta sentença recorrida daquela resulta, como consequência, a extinção da execução fiscal n.º 2704201001013432, no âmbito de uma reclamação de actos do órgão de execução fiscal motivada pelo indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia;

g) Independentemente dos doutos considerandos e demais jurisprudência e doutrina invocada pelo Mmo Juiz “a quo” para sustentar tal entendimento, que não se pretende aqui questionar, entende a Fazenda Pública que tal argumentação não tem cabimento no presente meio processual;

h) Isto é, os argumentos referentes à “alegada impossibilidade de prosseguimento da execução”, sobre os quais discorreu o Mmo. Juiz, concluindo que o facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda impossibilita o prosseguimento da execução, deveria ser apreciado no âmbito do processo de oposição à execução fiscal e não no presente meio processual;

i) Não podemos concordar, portanto, com o aproveitar do indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia, para no posterior recurso judicial dessa decisão, arguir a extinção da execução, com os fundamentos previstos para o processo de oposição à execução fiscal;

j) Como se referiu aquando da resposta apresentada nos termos do n.º 2 do art.º 278º do CPPT, as questões a apreciar na presente reclamação devem-se cingir ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e á ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia;

k) A reclamação de acto praticado na execução fiscal constitui uma verdadeira acção impugnatória incidental da execução fiscal, formulada no curso de execução pendente, tendo por objecto determinado acto que nela foi praticado pelo órgão da execução fiscal e por finalidade a apreciação da validade desse acto;

I) A reclamação prevista no art.º 276º destina-se a obter a anulação de actos praticados no processo de execução fiscal, como decorre dos seus próprios termos, e não a extinção do próprio processo de execução fiscal, pois o meio processual destinado a obter a extinção da execução fiscal é o processo de oposição, regulado nos art.ºs 203º e seguintes do CPPT, vide anotação 12 ao art.º 276º do CPPT Comentado e Anotado de Jorge Lopes de Sousa;

m) Nos termos da exposição vinda de referir, concluiu a Fazenda Pública que apenas a questão relativa ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e a ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia, de entre a totalidade dos argumentos apresentados, seriam os únicos que se enquadram na previsão do presente meio judicial;

n) Pois que os demais argumentos invocados referentes à extinção da execução deveriam ser discutidos e apreciados no âmbito do processo de oposição à execução fiscal, e os argumentos relativos à legalidade da liquidação deveriam ser analisados no âmbito do processo de impugnação judicial;

o) Todavia, como resulta da douta sentença recorrida, esta apenas conheceu da impossibilidade do prosseguimento da execução, pelo facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da — quantia exequenda;

p) Desatendendo, por conseguinte, a toda a argumentação aduzida pela Fazenda Pública, no sentido que tais argumentos consubstanciam fundamentos previstos para o processo de oposição à execução fiscal;

q) O processo de oposição tem por escopo essencial o ataque (global ou parcial) à execução fiscal, visando a extinção da execução, ou absolvição do executado da instância executiva, pela demonstração do infundado da pretensão de entidade exequente — cf., por todos, Laurentino Araújo, Processo de Execução Fiscal, p. 257;

r) Pelo que o conhecimento efectuado pelo Mmo Juiz da extinção da execução em sede de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, contraria, frontalmente, o campo de aplicação dos meios processuais em mérito;

s) Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença que, no âmbito dos presentes autos — reclamação de actos do órgão de execução fiscal deduzida na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia — conheceu da impossibilidade do prosseguimento da execução, pelo facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda, quando, do nosso ponto de vista, a apreciação do Tribunal se devia circunscrever ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e à ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a decisão recorrida ser revogada, com as devidas consequências legais.

**Foram apresentadas contra-alegações**, sem conclusões nas quais se sustenta que quer a facticidade quer a juridicidade expostas na douta sentença de mérito não sofrem de qualquer ilegalidade, insuficiência ou sequer, irregularidade.

**O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

**A recorrente à margem identificada vem sindicando a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 28 de Novembro de 2011, exarada a fls, 106/109.**

**A decisão recorrida, abstendo-se de conhecer do mérito da reclamação e que tem a ver com o indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e preterição do direito de audiência prévia julgou procedente o recurso e anulou o acto do OEF, uma vez que face à declaração de insolvência da executada a execução não pode prosseguir,**

**A recorrente termina as suas alegações as com as conclusões de fls. 119/121, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 685º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.**

**A recorrida contra-alegou, nos termos de fls. 127.128 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.**

**A nosso ver o recurso merece provimento,**

**A sentença recorrida julgou procedente a reclamação deduzida do acto de indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia feito no âmbito do PEF tendo em vista a sua suspensão.**

**Sustenta tal decisão que os autos de execução não podem, legalmente, prosseguir, uma vez que nenhum bem ou rendimento para além dos da massa foram indicados e mesmo que o fossem eles teriam que se submeter a força aglutinadora da massa insolvente e servir o escopo da liquidação cujo é a satisfação dos credores que reclamaram e viram os seus créditos reclamados.**

**Em concordância com a recorrente afigura-se-nos que a questão atinente à eventual impossibilidade legal de prosseguimento da execução não pode ser apreciada em sede de RAOEF, mas antes em sede de oposição, uma vez que a mesma contende com a extinção da execução fiscal e enquadra-se no artigo 204.71/i) do CPPT. Em sede da presente RAOEF o que está em causa são**

os requisitos da dispensa da prestação de garantia regulados no artigo 52º/4 da LGT, a saber, o facto da prestação da garantia causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda acrescida, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade.

De qualquer maneira sempre se adiantará que, nos termos do disposto no artigo 180.º/6 do CPPT, a declaração de insolvência não obsta a que a execução fiscal prossiga relativamente aos créditos vencidos após a declaração de insolvência, como é o caso do crédito exequendo e desde que sejam penhorados bens não apreendidos naqueles autos de insolvência, como tem sido entendimento deste STA. (Acórdãos de 2001.10.24, 2006.11.15, 2009.11.12, 2010.04.14 e de 2011.04.06, proferidos nos processos números 26334, 625/06, 102/09, 51/10 e 981/10, respectivamente, disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

No mesmo sentido Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in CPPT, anotado e comentado, 6ª edição, 2011, III volume página 324).

De facto, a declaração de insolvência, apenas, opera a dissolução da executada, que se extingue com o encerramento da liquidação (artigos 141.º/l/e) e 160.º do CSC). Até à extinção, qualquer que seja a causa de dissolução, a sociedade mantém a personalidade jurídica, sujeito de direitos e obrigações, a quem continua a ser aplicável, embora com as necessárias aplicações e em tudo que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (artigo 146.n/2 do CSC).

Como se decidiu no acórdão de 24 de Fevereiro de 2011 deste STA (*proferido no recurso nº 01145/09 disponível no sítio da Internet atrás referido*), além do mais, «...mesmo que em processo de gestão ou liquidação da massa falida, a sociedade continua a ter de cumprir, através do respectivo liquidatário, com obrigações fiscais declarativas...».

No caso em análise, não sendo conhecidos bens não apreendidos na massa falida, sempre poderá a Administração Tributária prosseguir contra os responsáveis subsidiários, nos termos do estatuído no artigo 24º da LGT.

Portanto, ao contrário do que se sustenta a sentença recorrida, não há impedimento legal ao prosseguimento da execução fiscal, não podendo, pois, este argumento servir de fundamento à procedência da reclamação.

Salvo melhor juízo, este STA não pode conhecer da questão de fundo, em substituição, nos termos do disposto nos artigos 715.º/2 e 726º do CPC, uma vez que o Tribunal recorrido não fixou a totalidade da correspondente factualidade.

De facto, importa, nomeadamente, juntar aos autos certidão da sentença declaratória da insolvência e da sentença de graduação dos créditos reclamados na insolvência, tendo em vista a apreciação da eventual (ir)responsabilidade do executado na insuficiência ou inexistência de bens e a insuficiência dos bens penhoráveis.

Pelo que devem os autos baixar à 1ª instância nos para os efeitos do estatuído nos artigos 729.º e 730.º do CPC).

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida, ordenando-se a baixa dos autos à 1ª instância a fim de, após pertinente fixação da matéria de facto, se conhecer das questões atrás referidas e cujo conhecimento por banda do Tribunal recorrido ficou prejudicado pela decisão recorrida.

## 2- FUNDAMENTAÇÃO:

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

A) O Serviço de Finanças de Tondela, com vista à cobrança coerciva da liquidação oficiosa nº 1010210002680005032707, emitida pela DGCI, em 17-07-2010, com pagamento voluntário até 04-11-2010 respeitante a IVA do ano de 2009, no montante global de Euros 5.560 11, instaurou, em 28/11/2010 contra Decorton — Isolamentos e Pinturas de Tondela LDA, o processo de execução fiscal nº 2704201001013432 (cfr. Cabeçalho da reclamação constante de fls. 42 e segs, fls. 3 a 6 ponto 2 da informação de fls.8, todas destes autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos).

B) Tentou-se a citação da executada em 03/12/2010, mas a carta veio devolvida com a indicação “Encerrado” e, por isso a citação foi efectuada na pessoa da “DR. Paula Carvalho Ferreira, na qualidade de Administradora da Massa Insolvente de Decorton — Isolamentos e Pinturas de Tondela LDA” em 30-03-2011, (vide fls. 6 e 7).

C) O Órgão de execução Fiscal através de despacho em 3 de Junho de 2011, notificado à Dra Paula Carvalho Ferreira, na qualidade de Administradora da Massa Insolvente de Decorton — Isolamentos e Pinturas de Tondela LDA” em 06-07-2011, ordenou a notificação Desta, para no prazo de 15 dias prestar garantia idónea que foi computada no montante de € 7.416,08 cfr fls. 8 a 13.

D) No dia 18 de Julho de 2011 a notificada veio requerer a dispensa da prestação de garantia referindo, para além do mais que a notificada foi declarada insolvente em 16-02-2009; que o crédito

exequendo não foi reclamado e, por isso, o procedimento executivo não tem razão para prosseguir termos, designadamente para os da notificação a que se responde”; se assim não se entender deve a execução ser suspensa com dispensa de prestação de garantia, vide fls. 14 a 27.

E) O credito exequendo não foi reclamado nos autos de insolvência nº44/09.7TBTND e não consta da sentença de graduação de créditos; Cfr fls. 28 a 35;

F) O Órgão de Execução Fiscal analisando o requerido, vide al. D), fazendo o seu enquadramento jurídico-factual indeferiu por despacho de 19 de Agosto de 2011, o pedido de isenção com os fundamentos: “... da falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada e, por outro da falta de produção de prova da irresponsabilidade da executada pela situação de insuficiência/inexistência de bens”. Quanto à participação previa à decisão mais referiu: “Está superiormente esclarecido (al. a) do ponto 3 da circular nº 13/99 de 08/07, da Direcção Geral de Impostos) que a audiência dos interessados pode ser dispensada para além de outras situações, quando a administração tributária apenas aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso” vide fls. 38 e 39;

G) Despacho comunicado à reclamante em 23-08-2011 reagindo a ele, através da reclamação que deu origem aos presentes autos, apresentada via fax no dia 05-09-2011, cfr 42 a 52;

H) A Entidade reclamada pronunciando-se sobre a reclamação manteve o despacho reclamado e remeteu os autos a Tribunal, vide fls. 80 a 82.

I) A sociedade Decorton-Isolamentos e Pinturas de Tondela LDA foi declarada insolvente em 16/02/2009, (conf ponto 1 da informação de fls. 8, artigo 13º da Reclamação e documento de fls.19 a 26 (curiosamente neste último documento consta que a sentença foi proferida em 18/02/2009)

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão.

### 3- DO DIREITO:

Para se decidir pelo provimento da reclamação considerou, em síntese, a decisão recorrida que à data em que a execução foi instaurada (28/10/2010) já a reclamante Decorton LDA havia sido declarada insolvente e equacionou as questões a decidir do seguinte modo:

“Importa apreciar e decidir se:

O facto de haver ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda impossibilita o prosseguimento da execução

Assim se entendendo deve ser dispensada a prestação de garantia por se enquadrar a situação no âmbito de aplicação do artº 170º do CPPT.

(...)Dito e outra forma, e não vislumbramos que outro entendimento se pode perfilhar, é que se forem penhorados bens diversos dos que estão na insolvência, a massa insolvente deve absorvê-los sob pena da violação do aludido princípio da universalidade do procedimento da insolvência, com os consequentes prejuízos para os credores e um sério abalar no comercio jurídico.

Portanto, no bom rigor a hipótese de penhora de bens diversos dos que estão na insolvência é situação que pode e deve cogitada para a insolvência de pessoas singulares em que a declaração de insolvência não impossibilita que em momento posterior o Insolvente não venha a adquirir bens ou rendimentos diversos dos que constituem ou constituíram a massa insolvente, com disciplina e fins distintos desta.

O Órgão de Execução Fiscal, secundado pela Fazenda Pública e M P ativeram-se ao elemento formal da liquidação oficiosa geradora da certidão de dívida e sobre a especial finalidade da massa insolvente e a sua intocabilidade fora dos créditos reclamados, nada disseram, nomeadamente como conceber o prosseguimento da execução se nenhum bem ou rendimento para além dos da massa insolvente foram indicados. E, como já supra se disse, mesmo que fossem indiciados, eles teriam que se submeter à força aglutinadora da massa insolvente e servir o escopo da liquidação cujo é o da satisfação dos credores que reclamaram e viram os seus créditos graduados.

A execução tal como se configura nos autos, em que a executada DRª Paula Carvalho Ferreira, na qualidade de Administradora da massa insolvente DECORTON -ISOLAMENTOS E PINTURA DE TONDELA LDA”, não vemos como possa prosseguir sem causar prejuízos irreparáveis aos credores, situação que Aquel (sic) pode e deve acautelar. Assim, sem necessidade de mais considerandos, o despacho reclamado não pode manter-se.

A decisão à primeira questão que resulta da conclusão antecedente prejudica a análise e apreciação das outras questões supra enunciadas.(...)”.

### DECIDINDO NESTE STA

Concordamos com a recorrente quando destaca que os argumentos referentes à “alegada impossibilidade de prosseguimento da execução”, sobre os quais discorreu o Mmo. Juiz, concluindo que o facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da quantia exequenda impossibilita o prosseguimento da execução, não deveria ser apreciado no presente meio processual onde está em causa a não aceitação por parte da reclamante de um indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia, devendo pois as questões a apreciar na presente reclamação cingir-se ao



indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e à ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia;

É que, é certo, que a reclamação prevista no artº 276º do CPPT, de acto praticado na execução fiscal constitui uma verdadeira acção impugnatória incidental da execução fiscal, formulada no curso de execução pendente, tendo por objecto determinado acto que nela foi praticado pelo órgão da execução fiscal e por finalidade a apreciação da validade desse acto.

Nesta linha de entendimento apenas a questão relativa ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e a ilegalidade decorrente da preterição do direito de audiência prévia, de entre a totalidade dos argumentos apresentados, seriam os únicos que se enquadram na previsão do presente meio judicial;

No entanto, como resulta da douda sentença recorrida, esta apenas conheceu da impossibilidade do prosseguimento da execução, pelo facto de haver declaração de insolvência e ausência de reclamação, na insolvência, da — quantia exequenda;

Assim sendo, o conhecimento efectuado pelo Mmo Juiz da extinção da execução em sede de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, na sequência do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, não se poderá manter;

Cumpriria conhecer em substituição, nos termos do artº 715º nº 2 do CPC, no entanto como bem observa o Mº Pº no seu parecer, o tribunal recorrido não fixou a factualidade necessária a tal julgamento cumprindo aportar para os autos, elementos que permitam avaliar se estão ou não reunidos os requisitos legais de dispensa de prestação de garantia previstos no artº 52º nº 4 da LGT, designadamente, certidão da sentença declaratória da insolvência e da sentença de graduação dos créditos reclamados na insolvência, tendo em vista a apreciação da eventual (ir)responsabilidade do executado na insuficiência ou inexistência de bens e a insuficiência dos bens penhoráveis.

Pelo exposto a decisão recorrida tem de ser anulada para ser substituída por outra que aprecie da existência ou não “in casu” de requisitos da dispensa de garantia e da bondade da decisão que a indeferiu, aportados que sejam para os autos os elementos factuais pertinentes e efectuada a correspondente ampliação da matéria de facto.

Preparando a decisão formulamos as seguintes proposições:

1) Vindo interposta reclamação da decisão da administração fiscal que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, o objecto da reclamação consiste na verificação da ocorrência ou não dos requisitos legais para a impetrada dispensa.

2) Se a decisão judicial que apreciou a reclamação se pronuncia sobre a extinção da execução, extravasou o conhecimento que se lhe impunha efectuar.

3) Na falta de elementos documentais/factuais não pode o STA conhecer em substituição devendo os autos baixar à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto e subsequente decisão de mérito com base nela.

#### 4- DECISÃO:

Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e em anular a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao tribunal de 1ª instância para ampliação da matéria de facto e decisão da questão suscitada na reclamação, nos termos acima descritos.

Custas a cargo da recorrida por ter contra-alegado e decaído.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*IRS. Mais-valias. Valor de realização. Valor de aquisição.*

### Sumário:

*I — De acordo com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS «Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*

*a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário»*

- II — *Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:*  
 a) *No caso de troca, o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior; acrescidos ou diminuídos, um ou outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar;*  
 f) *Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação (artigo 44.º do mesmo diploma)*
- III — *Por sua vez, o valor de aquisição, de acordo com os artigos 45.º e 46.º, ainda do CIRS é, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, o valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto sobre sucessões e doações e se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.*
- IV — *No caso dos autos, tendo a recorrente adquirido por sucessão alguns dos prédios objecto de mais-valias, há menos de dois anos, o valor de realização a considerar era o que serviu de base à liquidação do imposto sucessório, não havendo lugar à correcção monetária ao abrigo do artigo 50.º do CIRS, por não ter decorrido o prazo ali previsto desta a data da aquisição por parte da recorrente, até à data da transmissão para terceiro.*
- V — *Para efeitos de cálculo de mais-valias conta a realização da transmissão dos imóveis, sendo irrelevante que a parte com a qual o contribuinte contratou não cumpra o contrato ou venha a exigir devolução de parte do preço em acção judicial ainda não finda.*

Processo n.º 107/12-30.

Recorrente: Maria Bernardete Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Maria Bernardete Costa, com os demais sinais dos autos, veio recorrer da decisão do Mmº juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra as liquidações adicionais de IRS referente ao ano de 2003, no valor de € 478.152, 98, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) — A impugnante alega é falta de fundamentação, uma vez que o acto praticado (permuta) por si não é claro quanto à matéria a apurar para efeitos de IRS, e a fazenda nacional limita-se a liquidar valores sem qualquer critério, não tendo em atenção que dessa permuta, a Impugnante ainda teria que pagar valores exigidos pela outra parte contratante, que existia um bem que não lhe tinha sido entregue, e a discrepância entre o valor de um dos prédios objecto da permuta.

A administração fiscal não fundamenta tal liquidação, limita-se a somar os valores que entende pelo seu livre arbítrio, como aliás é timbre nas célebres LO (liquidações Oficiosas), por isso a impugnante tentou a acção judicial, para que aqui fosse apurada a verdadeira nota de IRS.

B) — Os prédios rústicos alienados pela contribuinte integraram o seu património nesse mesmo ano, por sucessão ao seu marido; tais prédios foram relacionados para efeitos do então designado imposto sobre sucessões e doações; à data da sucessão e no momento da apresentação de bens; ainda não se encontrava em vigor os actuais códigos de Imposto Municipal sobre transmissões Onerosas de Imóveis, nem do Imposto Municipal sobre Imóveis; na data do óbito e da apresentação bens, a avaliação dos imóveis (prédios rústicos) não operava automaticamente; O valor da aquisição dos prédios rústicos manteve-se inalterável ao longo de duas transmissões e três titulares;

Entende o Tribunal “a quo” que a não retroactividade da lei tributária, se não constasse de Lei ordinária, e só constasse do texto constitucional, seria somente um princípio orientador. Obviamente que não concordamos com esta interpretação, e entendemos que o facto da sentença julgar improcedente a impugnação, deixando que uma alteração legislativa (CIMI) a avaliação com a primeira transmissão, crie um efeito retroactivo quer na liquidação do imposto, quer na sua cobrança.

As normas constitucionais não são princípios gerais que carecem de leis ordinárias para definir o seu regime, são sim princípios basilares de toda uma estrutura legal e jurídica que sustenta um estado direito, apesar de cada vez mais tais princípios passem para segundo plano, dando prevalência às leis ordinárias, que são tão rápidas, estão tão à mão e podem alterar-se conforme o número para o fazer.

Para além de criar uma situação de flagrante injustiça a favor da administração fiscal, que cobra imposto de mais-valias de prédios que um dia valem mil e quinhentos euros e no outro valem quase dois milhões de euros.

Entendemos que a liquidação deste imposto nos termos do IMI viola a constituição da república portuguesa artigo 103º n.º 3, uma vez que existe retroactividade na liquidação do imposto, deveria a administração fiscal, no mínimo, aplicar ao valor da primeira inscrição na matriz (que se manteve

inalterado até à escritura), ao longo dos anos, a avaliação ou pelo menos a correcção monetária, e aí em 2003 teríamos um valor de aquisição justo, e por consequência o imposto a pagar seria o imposto justo.

Sendo certo que com esta primeira transmissão a administração tributária procedeu à avaliação dos prédios, e tendo em conta avaliação poderá liquidar o imposto assim sim de uma forma mais justa, “por forma a que não ocorra nem um agravamento exagerado e abrupto do imposto a pagar...” (Preâmbulo do CIMI)

Sem qualquer dúvida que os valores da aquisição terão quer ser actualizados, mas deverão sê-lo de forma gradual, desde a data da primeira inscrição na matriz até à data da sua primeira transmissão, com aplicação da correcção monetária ao longo dos anos em que a avaliação se manteve inalterável, sob pena de existir inconstitucionalidade da liquidação do imposto efectuada nos termos do CIMI.

C) — A impugnante não declarou as vendas dos prédios rústicos respeitantes aos artigos 1253 e 1262 da freguesia de Baguim do Monte em Gondomar, uma vez que do valor atribuído à escritura de permuta de 16.05.2003, foi de € 856.000,00, mas não foi entregue uma fracção autónoma à impugnante, devendo esse valor abater ao valor da alienação para efeito de cálculo de mais-valias, acrescendo que corria termos um recurso no Supremo Tribunal de Justiça, referente ao negócio, onde é pedido à aqui impugnante a quantia de € 634.476,86.

E não se diga que poderia a impugnante entregar uma declaração de substituição, uma vez que no momento da liquidação do imposto, a impugnante teria que pagar quase quinhentos mil euros, a que acrescem juros (os mais altos) e que tornam a situação daquela insustentável. Com a entrega de uma declaração de substituição não são deduzidos juros, custas e demais encargos, ainda que a razão lhe assista.

#### NORMAS VIOLADAS:

Artigo 12º da Lei Geral Tributária a artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, artigo 9º do CIMSISD (Código Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações) e artigo 15º do Decreto-Lei n.º 287/2003.

Sendo dado provimento ao presente recurso, decidindo-se em conformidade, revogando-se a dita sentença em crise, e notificando-se a administração fiscal para que proceda à correcção dos valores de aquisição e dos valores de alienação, para calculo do imposto devido, far-se-á a habitual, justiça.

II – Não foram apresentadas contra alegações.

III – O M.P. não emitiu parecer.

IV - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) À impugnante foram realizadas as seguintes liquidações adicionais de IRS relativas ao ano de 2003 (fls. 84 a 87 do apenso):

Acto	Liquidação número	Imposto e juros compensatórios	Data liquidação	Data emissão e compensação	Rendimento global
1 .....	20075004360875	443.206,26 €	13/8/2007	3/9/2007	1.003.150,63 €
2 .....	20075004550184	478.152,98 €	21/10/2007	25/10/2007	1.080.633,67€

B) A estas liquidações adicionais corresponderam as seguintes notas de cobrança, demonstração de compensação (fls. 84 a 87 do apenso):

Acto	Compensação número	Valor em dívida	Data compensação	Data limite pagamento
1 .....	20075905836	440.501,48€	3/9/2007	10/10/2007
2 .....	20077002900	34.946,72 €	25/10/2007	3/12/2007

C) O valor em dívida na compensação n.º 20077002900 resulta da diferença do valor das duas liquidações (fls. 84 a 87 do apenso)

D) A liquidação adicional n.º 20075004360875 teve origem no processo n.º 1787/2003 da Divisão de Liquidação dos Impostos Sobre o Rendimento e Sobre a Despesa, instaurado na sequência da comunicação de actos lavrados pelo 1.º Cartório Notarial de Valongo e Cartório Notarial de Ermesinde, das Relações de Maio de 2003 e Dezembro de 2003 (fls. 24).

E) Das relações de actos enviadas pelos referidos Cartórios Notarias, constatou-se que a impugnante alienou os prédios rústicos inscritos na matriz respectiva sob os artigos 1253 e 1262 da freguesia de Baguim do Monte, Gondomar, dos 1002, 1003, 1093, 1094, 1095 e 1907 da freguesia de Campo,

Valongo e do 351 de Fânzeres, Gondomar, pelo valor total de 1.951.400,00 €, assim discriminados (fls. 6 e 7):

Prédio	Valor de aquisição	Valor de alienação
1253 .....	547,02€	428.000,00 €
1262 .....	477,70€	428.000,00€
1002 .....	76,99€	135.000,00€
1003 .....	26,84€	128.000,00€
1093 .....	6,60€	126.000,00€
1094 .....	25,70€	126.000,00€
1095 .....	10,69€	115.000,00€
1907 .....	109,74€	226.000,00€
351 .....	250,09€	249.400,00€
<i>Total</i> .....	1.531,37€	1.961.400,00€

F) O total do valor de aquisição dos bens em causa foi de 1.531,37 €, apurado em 2/4/2003, no âmbito do Processo de Imposto Sucessório n.º 2293, do Serviço de Finanças de Gondomar 3, valor que serviu de base à liquidação do respectivo imposto (apenso).

G) Assim, foi apurado o rendimento global do ano de 2003, no montante de 1.003.150,63 €, correspondendo o montante de rendimentos da categoria G corrigido a 979.934,32 € (adicionado ao anteriormente declarado, completa a quantia de 992.395,65 €) sendo emitida a correspondente liquidação em 3/9/2007, no valor total a pagar de 443.206,26 € (apenso).

H) A liquidação identificada pelo n.º 20075004550184 teve origem no processo 1925/2003, da Divisão de Liquidação dos Impostos Sobre o Rendimento e Sobre a Despesa, na sequência de verificação de actos lavrados pelo Cartório Notarial de Valongo, da relação correspondente a Junho de 2003 (apenso).

I) Da relação de actos enviada pelo referido Cartório Notarial, constatou-se que impugnante alienou os prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos 3949-S, 3949-BA, e 3949-Y, da freguesia de Campo, Valongo pelo valor total de 340.000,00 €, no montante de 110.000,00 € (S), de 120.000,00 € (BA) e de 110.000,00 € (Y) (apenso).

J) O valor de aquisição desses prédios foi no total de 185.072,91 €, reportado a Maio de 2003, apurado, nos termos das relações notariais enviadas pelo Cartório Notarial de Valongo, tendo servido de base à liquidação de SISA, os montantes de 59.346,00 € (S), de 65.687,91 € (BA) e de 60.039,00 € (Y), que se discrimina (apenso):

Prédio	Valor de aquisição	Valor de alienação
3949-S .....	53.346,00 €	110.000,00 €
3949-BA .....	65.687,91 €	120.000,00 €
3949-Y .....	60.039,00 €	110.000,00 €
<i>Total</i> .....	185.072,91 €	340.000,00 €

K) Assim, foi apurado rendimento global do ano de 2003, no montante de 1.080.633,98 €, correspondendo o montante de rendimentos da categoria G, corrigido a 77.483,05 € (adicionado ao anteriormente declarado e corrigido, completa a quantia de 1.069.879,00 €) sendo emitida a correspondente liquidação em 25/10/2007, no valor total a pagar de 478.152,98 € (478.152,98 € - 443.206,26 € = 34.946,72 €) (apenso).

L) Os processos referidos em D) e H), foram instaurados em virtude da impugnante não ter declarado no ano de 2003 a venda dos prédios identificados em E) e J) (ris. 69, 69, 75 e 76).

M) Os prédios rústicos identificados em E) foram pela impugnante por sucessão, por óbito do seu marido ocorrido em 2/4/2003 (fls. 10 dos autos e 80 do apenso).

N) Estes prédios tinham sido herdados pelo marido da impugnante, por herança testamentária de sua tia Floresinda Ferreira Neves, cujo óbito ocorreu em 18/5/2001 (fls. 80 do apenso).

O) O valor de aquisição desses prédios manteve-se inalterado nas duas transmissões anteriores, por morte, e nos três titulares respectivos e não existiu qualquer avaliação (fls. 6).

P) A impugnante na declaração de rendimentos de IRS do ano de 2003 não declarou a venda dos prédios rústicos dos artigos 1253 e 1262 da freguesia de Baguim do Monte (fls. 6).

Q) A impugnante transmitiu a propriedade desses prédios por escritura de permuta outorgada em 16/5/2003 a que foi atribuído o valor de 856.000,00 € (fls. 6).

R) O negócio subjacente a esta transmissão foi objecto de uma acção judicial, em que é pedida uma indemnização à impugnante (fls. 6 e 17 a 37).

S) Da escritura referente aos artigos matriciais 1094, 1093, 1002, 1095, 1003 e 1907, efectivamente a contribuinte recebeu a quantia de 856.000,00 € (fls. 7).

T) Pela venda do artigo 351 de Fânzeres, a contribuinte recebeu a quantia de 249.400,00€ (fls. 7).

U) Da escritura referente aos artigos 1253 e 1262, uma das fracções permutadas, adquirida pela impugnante é a fracção Z, correspondente ao artigo 3949-Z, que a impugnante afectou a sua habitação permanente (apenso e testemunhas).

V) À fracção Z foi atribuído o valor patrimonial de 65.835,00 € (fls. 60 e 61).

W) A impugnante foi notificada da decisão do processo primeira liquidação oficiosa de IRS de 2003, processo n.º 1787/2003, e da respectiva liquidação, constantes de fls. 19 a 27, 84 e 85 do apenso, cujo teor se dão aqui por integralmente reproduzidos (fls. 19 a 27, 94 e 95 do apenso).

X) A impugnante foi notificada do projecto de decisão do processo n.º 1925/2003, que deu origem à segunda liquidação oficiosa de IRS de 2003. (fls. 51 a 55, 86 e 87).

Y) O projecto de decisão e o apuramento têm o conteúdo constante das fls. 52 a 55 do apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 52 a 55 do apenso).

Z) A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição e nada disse (fls. 41 a 52).

AA) A impugnante foi notificada da decisão de alteração do rendimento de 2003 e da nota de apuramento do IRS de 2003, que apurou um rendimento bruto de 1.080.633,67 € e um rendimento líquido de 1.078.451,81 €, fundamentada e discriminada de fls. 42 a 50 do apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 42 a 50).

BB) Esta alteração deu origem à segunda liquidação oficiosa de IRS de 2003, com o n.º 20075004550184 que apurou um rendimento global de 1.080.633,67 €, com de 478.152,98 €, e à compensação n.º 20077002900, que apurou um valor em dívida de 34.946,72 €, descritos a fls. 86 e 87 do apenso, cujo teor aqui se dá reproduzido (86 e 87).

Com relevância para a decisão da causa, o tribunal julga provado:

1. Na acção judicial referida em R) é impugnante a quantia de 634.476,86 €.

2. Na escritura pública referida em O), o “comprador” obrigou-se a escriturar à impugnante uma fracção autónoma, a que atribuíram o valor de 75.000,00€ (setenta e cinco mil euros), não transferido essa propriedade para a esfera patrimonial da impugnante (fls. 35 a 37).

3. Na escritura de permuta foi atribuída à correspondente ao artigo 3949-Z, o valor 116.600,00 €.

VI. As questões a apreciar no presente recurso, atentas as conclusões das alegações, são as seguintes:

a) Falta de fundamentação do acto tributário (conclusão A).

b) Falta de actualização dos valores de aquisição (conclusão B).

c) Erro na quantificação relativamente aos prédios com os artigos 1252 e 1262 (conclusões A), parte inicial e C).

A sentença recorrida debruçou-se, detalhadamente sobre todas estas questões, tendo-as decidido, em nosso entender, de forma correcta e abundantemente fundamentada. Por isso, iremos seguir o que na sentença ficou escrito.

VI.1. Quanto à 1ª questão, refere a recorrente que “*o acto praticado (permuta) por si não é claro quanto à matéria a apurar para efeitos de IRS, e a fazenda nacional limita-se a liquidar valores sem qualquer critério, não tendo em atenção que dessa permuta, a impugnante ainda teria que pagar valores exigidos pela outra parte contratante, que existia um bem que não lhe tinha sido entregue, e a discrepância entre o valor de um dos prédios objecto da permuta*”

A verdade, porém, é que, tal como se escreveu na sentença recorrida basta atentar no teor de actos tributários, dados como provadas nas alíneas X) a BB), para se verificar que a decisão e a liquidação impugnadas contêm os fundamentos de facto e de direito que lhe estão subjacentes, estando os cálculos das mais-valias que deram origem à correcção do rendimento especificamente discriminados e justificados, na nota de apuramento das mais-valias de fls. 50 do apenso.

Com efeito, do processo de liquidação oficiosa instaurado à recorrente e que consta do apenso, resulta o motivo da instauração do processo (*a falta declaração das vendas dos prédios inscritos sob os artigos 3949-S, 3949-BA e 3949-Y, da freguesia de Campo, Valongo*), os factos apurados (*a alienação em Junho de 2003 dos prédios inscritos sob os artigos 3949-S, 3949-BA e 3949-Y, da freguesia de Campo, Valongo pelo valor de 340.000,00 €, cujo valor de aquisição tinha sido de 185.033,91 € reportado a Maio de 2003*), o seu enquadramento jurídico-tributário (*o ganho obtido com a alienação dos referidos prédios constitui rendimento de mais-valias-categoria G*), a determinação das mais-valias (*no valor de 77.483,05 €*), juntando a respectiva nota de apuramento, bem como toda fundamentação legal, com a indicação das disposições legais aplicáveis (*artºs 10º, 10º, n.º 1, alínea a), 15º, 43º, a 51º, 57º, 65º e 66º do CIRIS*),

Por outro lado, o cálculo das mais-valias apuradas está ainda discriminado de forma perfeitamente perceptível e inteligível, com o cálculo de apuramento de mais-valias e nota de apuramento do IRS de 2003, notificadas à impugnante (fls. 45, 46 e 50 do apenso).

Ora, conjugando o teor dessa notificação e dos cálculos aí realizados, com o teor da notificação da primeira decisão de fixação de alteração de rendimentos de 2003 e da primeira liquidação adicional (*alínea W da matéria de facto*) que apurou um rendimento global de 1.003.150,63 €, sendo 10.754,98 € do rendimento da categoria F e 992.395,65 € rendimentos da categoria G, que correspondeu a um rendimento líquido de 1.000.968,46 euros e a um imposto a pagar no montante de 443.206,26 euros, e um valor em dívida de 440.501,48 euros, verifica-se facilmente que os valores do rendimento global e do imposto a pagar resultante deste cálculo, correspondem à soma do valor das mais-valias apuradas neste segundo processo (77.483,05 euros) ao valor do rendimento global resultante da correcção anterior (1.003.150,63 €), e que originou um rendimento da categoria G de 1.069.879,00 euros e um líquido de 1.078.451,81 euros, que deram origem a um imposto a pagar no montante de 478.152,98 euros e que terminou com um valor em dívida de 34.946,72 euros, correspondente à diferença entre o valor em dívida da primeira e da segunda liquidações adicionais (478.152,98 € e 443.206,26 €)

De tudo isto se conclui que o cálculo do rendimento global e o valor do imposto a pagar resultante do segundo processo e da segunda liquidação oficiosa (proc. n.º 1925/2003 e liquidação n.º 20075004550184), resultaram da soma dos rendimentos das mais-valias aí apuradas, aos rendimentos apurados no primeiro processo de liquidação oficiosa (processo n.º 1787/2003), pelo que improcede a conclusão A, já que o acto se encontra devidamente fundamentado de facto e de direito.

**VI.2.** Quanto à 2ª questão, veio a recorrente invocar o seguinte:

O valor da aquisição dos prédios rústicos manteve-se inalterável ao longo de duas transmissões e três titulares.

Ora, isto criou uma situação de flagrante injustiça a favor da administração fiscal, que cobra imposto de mais-valias de prédios que um dia valem mil e quinhentos euros e no outro valem quase dois milhões de euros.

A liquidação deste imposto nos termos do IMI viola a constituição da república portuguesa artigo 103º, n.º 3, uma vez que existe retroactividade na liquidação do imposto, pelo que deveria a administração fiscal, no mínimo, aplicar ao valor da primeira inscrição na matriz (que se manteve inalterado até à escritura), ao longo dos anos, a avaliação ou pelo menos a correcção monetária, e aí em 2003 teríamos um valor de aquisição justo, e por consequência o imposto a pagar seria o imposto justo.

A decisão recorrida respondeu a esta questão, com a seguinte argumentação:

À data da transmissão dos prédios vendidos pela impugnante - 2/4/2001, (*alínea M da matéria de facto*) estava em vigor o Código do Imposto Municipal de SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), cujo artº 79º, n.º 6, determinava que “*para efeitos da liquidação do imposto, a Fazenda Nacional, representada pelo chefe da repartição de finanças, poderá promover a avaliação dos bens, nos termos do artigo 93.º, salvo tratando-se de quaisquer dos seguintes: (...) 6º- Imóveis Inscritos na matriz com valor patrimonial, a menos que seja contestado, nos termos do artigo 87.º, o valor de qualquer deles, caso em que a Fazenda poderá promover a avaliação dos outros prédios pertencentes à mesma herança, legado ou doação (...)*”.

Deste modo, a lei em vigor à data daquela transmissão não impunha a realização de qualquer avaliação ou actualização do valor dos prédios no momento da sua transmissão.

E como o CIMI entrou em vigor em 1/12/2003 (artº. 32º do referido DL), à data da transmissão dos prédios para a impugnante - 2/4/2003 (*alínea M da matéria de facto*) - ainda não estava em vigor o IMI, pelo que não lhe é aplicável o regime de avaliação aí previsto.

Sendo assim, bem andou a Administração Tributária em considerar como valor de aquisição o que consta dos actos tributários em causa nos autos

Vejamos se esta argumentação é de seguir.

**VI.2.1.** O artº 44º do CIRS, determina, no que ao caso interessa, o seguinte:

“1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

a) No caso de troca, o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior, acrescidos ou diminuídos, um ou outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar;

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

2 - Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de sisa ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida”.

Quanto ao valor de aquisição, determinava o artº 45º do mesmo diploma, na redacção em vigor à data dos factos, o seguinte:

“1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto sobre sucessões e doações;

2 - Não havendo lugar à liquidação do imposto referido no número anterior, considerar-se-ão os valores que lhe serviram de base, caso fosse devido, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto”.

Por sua vez, determina ainda o artº 46º do mesmo diploma que “No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa”.

Regressando agora ao probatório temos que, relativamente aos prédios identificados na alínea J), o valor de aquisição foi no total de 185.072,91 €, reportado a Maio de 2003, apurado, nos termos das relações notariais enviadas pelo Cartório Notarial de Valongo, tendo servido de base à liquidação de SISA, os montantes de 59.346,00 € (S), de 65.687,91 € (BA) e de 60.039,00 € (Y).

Quanto aos prédios identificados na alínea E) do probatório, os mesmos foram adquiridos pela impugnante por sucessão, por óbito do seu marido ocorrido em 2/4/2003, que, por sua vez, tinham sido herdados pelo marido da impugnante, por herança testamentária de sua tia Floresinda Ferreira Neves, cujo óbito ocorreu em 18/5/2001. Tratando-se então de aquisição a título gratuito, o valor de aquisição deveria ser, como foi considerado, e em obediência ao artº 45º do CIRS, “aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações”

Pelo que ficou dito, as liquidações não sofrem nesta parte de qualquer vício de violação de lei.

**VI.2.2.** Considerando existir grave injustiça na liquidação, uma vez que o valor de aquisição dos prédios identificados na alínea E) se manteve inalterado nas duas transmissões anteriores, por morte, e nos três titulares respectivos e não existiu qualquer avaliação, invoca a recorrente violação do disposto nos artºs 15º do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, 12º da LGT e 103º, n.º 3 da CRP.

E pretende ainda a recorrente que, no mínimo e quanto ao valor de aquisição destes prédios deveria ter-se procedido à correcção monetária que, obviamente, aumentado o valor de aquisição, diminuiria o valor das mais valias.

Vejamos se este entendimento colhe apoio legal.

Refere a recorrente, como atrás se disse, que foi violado o artº 15º do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, por não ter sido efectuada a avaliação dos imóveis.

Tal artigo determina o seguinte:

“1. Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artº 17º.

2. O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto de selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004”.

Ora, como as transmissões ocorreram em 2003 (v. alínea D) do probatório supra), desde logo se vê não ser aplicável ao caso o disposto no n.º 1 daquele artº 15º.

De todo o modo, ainda que, porventura, tivesse lugar avaliação ao abrigo desta norma, isso apenas relevaria se o valor da avaliação fosse superior ao valor considerado como de realização. Mas, nesse caso, essa avaliação por valor superior até iria prejudicar a recorrente. Sendo o valor inferior, de nada serviria à recorrente, pois o valor de realização seria o por si declarado.

Quanto ao valor de aquisição, essa avaliação de nada lhe adiantaria, pois o valor teria de ser calculado, como foi, de acordo com as regras próprias do imposto sobre as sucessões e doações, por força do artº 45º, n.ºs 1 e 2 do CIRS, sendo certo que o CIMI só permitiria avaliar a última transmissão e não a que serviu de base ao valor de realização.

Invoca ainda a recorrente a violação do artº 103º, n.º 3 da CRP, (e também o artº 12º da LGT) por, em seu entender, existir “retroactividade na liquidação do imposto”.

O artº 12º, n.º 1 da LGT determina o seguinte:

“1- As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”.

Por sua vez, diz o artº 103º, n.º 3 da CRP:

“3. 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”.

Ora, também aqui a argumentação da recorrente não colhe, uma vez que não estamos perante a retroactividade da lei fiscal.

Com efeito, o que aquela norma (artº 103º, n.º 3) proíbe é que sejam criados impostos com efeitos retroactivos, ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

No caso dos autos a tributação das mais-valias foi efectuada com base no CIRS vigente que prevê a tributação das mais-valias obtidas com a transmissão de imóveis, sendo que estas ocorreram na vigência deste diploma. E quanto à liquidação a mesma processou-se, como se referiu, nos termos da lei vigente e de acordo com todos os critérios legais.

**VI.2.3.** Embora referindo-se à retroactividade da liquidação, a recorrente acaba por invocar que o que está em causa é uma injustiça, invocando ainda *“a inconstitucionalidade da liquidação do imposto efectuado nos termos do CIMP”*, quando inexistiu qualquer liquidação baseada nesse Código, mas afinal, o que a recorrente pretendia era um maior valor de aquisição. E pretende a mesma que se deveria ter procedido a correcção monetária.

Ora, sobre correcção monetária do valor de aquisição, determina o artº 50º do CIRS:

*“1 - O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação.*

*2 - A data de aquisição é a que constar do título aquisitivo, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:*

*a) Nos casos previstos no n.º 3 do artigo 46º, é a data relevante para efeitos de inscrição na matriz;*

*b) No caso previsto no artigo 47º, é a data da transferência”.*

Ora, uma vez que a recorrente só adquiriu os bens em 02.04.2003 (v. alínea E) do probatório), este artigo não é aplicável por não ter ainda decorrido prazo superior a *24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação, previsto no n.º 1*. De todo o modo, essa correcção monetária não seria nunca aplicável relativamente a anteriores transmissões, mas apenas à referente à recorrente.

Concluimos então no sentido de que bem andou a decisão recorrida em não aceitar os argumentos da recorrente quanto a esta questão.

**VI.3.** Quanto à 3ª questão, desde já adiantaremos que também não colhe a argumentação da recorrente, antes sendo de acolher a fundamentação da sentença que, nesta parte, se pronunciou nos seguintes termos.

Com efeito, veio a recorrente alegar que não declarou as vendas dos prédios rústicos respeitantes aos artigos 1253 e 1262 da freguesia de Baguim do Monte em Gondomar, uma vez que o valor atribuído à escritura de permuta de 16.05.2003, foi de € 856.000,00, mas não foi entregue uma fracção autónoma à impugnante, devendo esse valor abater ao valor da alienação para efeito de cálculo de mais-valias, acrescendo que corria termos um recurso no Supremo Tribunal de Justiça, referente ao negócio, onde é pedido à aqui impugnante a quantia de € 634.476,86.

Ora, tal como referido na sentença recorrida, na escritura pública do contrato celebrado pela recorrente com terceiro, as partes atribuíram aos artigos 1253 e 1262, da freguesia de Baguim do Monte, Gondomar, o valor de 856.000,00 euros.

A transmissão do direito de propriedade, a obrigação de entregar e de pagar o preço, aplicáveis subsidiariamente à permuta, por força do artº 939º do Código Civil, dão-se por mero efeito do contrato.

Sendo assim, o valor de realização é o valor declarado na escritura pública de permuta dos referidos prédios, sendo que o incumprimento do contrato é irrelevante para determinação das mais-valias.

Aliás, ficou apenas provado nos autos que a referida fracção autónoma ainda não foi transferida para a esfera patrimonial da recorrente, o que não significa que não venha a acontecer.

De todo o modo, essa simples alegação, sem uma decisão ou prova final da não transferência da fracção nunca serviria para alterar o valor da realização apurado.

A recorrente imputa ainda ao acto tributário o erro de quantificação, uma vez que também se deveria ter tido em conta que o outro contraente lhe está a exigir em acção judicial a quantia de 634.476,86 euros, pelo que este valor deveria ser retirado da matéria tributável.

Valem aqui as mesmas razões acima referidas quanto à não entrega da fracção. A pretensão da recorrente equivaleria a uma suspensão condicional da liquidação e pagamento do imposto que não estão previstas na lei tributária. É que sendo o valor de realização o preço acordado pelas partes, é esse o valor que tem de servir de base ao apuramento das mais-valias.

É certo que pode existir algum facto posterior, que determine que não foi aquele o valor das mais-valias efectivas. Mas, nesse caso, será quando tal facto ocorrer que o interessado poderá usar dos meios de defesa ao seu alcance.

Deste modo, improcede também a conclusão C) (e parte da conclusão A)).

7. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento a recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.



**Acórdão de 14 de Março de 2012.****Assunto:**

*Dívida à Caixa Geral de Depósitos. Prescrição. Conhecimento oficioso. Reclamação de acto do órgão da execução fiscal.*

**Sumário:**

- I — O facto de as dívidas de natureza civil (no caso dívidas da CGD) poderem ser cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal não implica que fiquem sujeitas ao regime de prescrição aplicável às dívidas tributárias, nem que a respectiva prescrição deva ser conhecida oficiosamente nos termos do disposto no artigo 175.º do CPPT (que corresponde ao artigo 259.º do CPT).*
- II — Podendo a prescrição das dívidas de tal natureza ser invocada por qualquer modo, judicial ou extra-judicialmente, por via de acção ou de excepção (embora, neste último caso, tenha que ser deduzida na contestação), se essas dívidas são cobradas por via da execução fiscal, a respectiva prescrição só poderá, em princípio, ser suscitada em sede de oposição.*
- Todavia a prescrição será invocável em sede da própria execução fiscal e, consequentemente na reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT e deduzida contra o acto do órgão da execução fiscal que se pronuncia sobre tal pretensão, caso a mesma (prescrição) só venha a ocorrer posteriormente ou a ser invocada quanto a dívidas posteriores, já que, nesse caso, não era então possível ao executado invocá-la no já decorrido prazo da oposição e através desse meio processual.*

Processo n.º 114/12-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.

Recorrido: B.....

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

1.1. A Caixa Geral de Depósitos, S.A. recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, julgou parcialmente procedente a reclamação, deduzida nos termos dos arts. 276º e segts. do CPPT, por B....., com os demais sinais dos autos, contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2 na execução fiscal n.º 3212199201031040, que indeferiu o requerimento de arguição de nulidade por falta de notificação da venda aos executados e de prescrição de juros.

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

1. O Recorrido B..... no âmbito do processo de execução n.º 3212199201031040 do Serviço de Finanças de Almada-2, apresentou uma Reclamação nos termos do art. 276º do CPPT, através da qual pediu:

- a) a revogação de decisão do órgão de execução fiscal;
- b) declaração de nulidade do processado por falta de notificação da venda aos executados;
- c) prescrição dos juros.

2. O tribunal “a quo” decidiu pela prescrição (parcial) dos juros pedidos pela aqui Recorrente.

3. O mesmo tribunal não deu razão ao então Reclamante no que respeita à declaração de nulidade do processado.

4. O aqui Recorrido foi citado em 12.02.1993.

5. Da matéria dada como assente pelo tribunal “a quo” o Recorrido não deduziu oposição à execução.

6. Era em sede de oposição à execução (designadamente, por excepção), que, em observância do Princípio de Concentração de Defesa, o executado podia recusar o pagamento da dívida exequenda com base na prescrição – fosse ela da dívida exequenda ou só dos juros moratórios que a compunham e compõem.

7. O executado, aqui Recorrido, conformou-se com o pedido na medida em que não deduziu oposição à execução.

8. A prescrição é invocável a todo o tempo, mas através dos meios e momentos processuais adequados para tanto: - ou seja, através da oposição à execução e não através da reclamação do acto do órgão de execução (art. 276º do CPPT).

9. A Recorrente não aceita, pois, que seja possibilitado ao aqui Recorrido uma defesa por excepção através de um meio processual inadequado – qual não seja, o de reclamação do acto do órgão de execução fiscal.

10. Não é, por isso, correcto e juridicamente aceitável que o tribunal “a quo” se pronuncie sobre a matéria da prescrição quando este não é o meio processual adequado.

11. O tribunal “a quo” deveria, ao invés, ter recusado liminarmente pronunciar-se sobre esse mesmo assunto.

12. O tribunal “a quo” poderia apenas (como fez e bem, no entender da Recorrente) apreciar da matéria relativa à nulidade ou não da sua notificação para a venda judicial – porque este, sim, é um acto objecto de Reclamação.

13. Como se refere em douto aresto jurisprudencial do Supremo Tribunal de Justiça (cfr. STJ, 25-2-1993: CJ/STJ, 1993, 1º - 150), “*A prescrição pode ser invocada por qualquer modo, judicial ou extra-judicialmente, por via de acção ou de excepção; porém, neste último caso, tem que ser deduzida na contestação*”.

14. Ou, como esclarecem ainda Pires de Lima e Antunes Varela “*A invocação judicial da prescrição faz-se (...) na contestação*” – in Código Civil Anotado, Coimbra Editora, Limitada, Volume I, anotação n.º 2 ao art. 303º, 4ª Edição Revista e Atualizada, 1987.

15. Neste caso, em sede de oposição à execução – como melhor esclarece o MM.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa “... *Por isso, a oposição à execução fiscal estará naturalmente vocacionada, como contestação que é, para a invocação de quaisquer fundamentos que possam servir para contrariar a pretensão executiva, independentemente do seu carácter substantivo ou adjetivo (art. 487º do CPC), à semelhança do que sucede com processo civil, em que a oposição do executado é o meio processual adequado para a invocação de qualquer falta de pressupostos processuais [art. 814º, alínea c), do CPCJ]*” – in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, II volume, Areas Editora, 2007, pág. 651, penúltimo parágrafo.

16. A decisão do tribunal “a quo” violou o previsto no art. 276º do CPPT por errónea interpretação e aplicação desse normativo, já que não se podendo pronunciar sobre a matéria prescricional.

Por outro lado e ainda que exista entendimento diverso,

17. Os juros de mora pedidos em sede do processo executivo não se encontram prescritos.

18. A Recorrente não considera, assim, aceitável a declaração da prescrição dos juros anteriores a 03.12.1994 e sua consequente anulação.

19. É que, da decisão (cfr. fls. 6 da sentença), pode ler-se: “...*considerando o teor do requerimento executivo de 09/12/1999 em que a Caixa Geral de Depósitos solicita o prosseguimento da execução fiscal juntando a respectiva nota de débito nos termos da qual pretendia ainda que os juros de 1991/06/08 a 1999/12/03 fossem cobrados no presente processo de execução fiscal e, atendendo ao disposto na alínea d) do art. 310º do código civil nos termos do qual os juros prescrevem no prazo de 5 anos verifica-se efectivamente a prescrição de parte dos juros (no caso, dos juros anteriores a 03/12/1994).*”

20. A Recorrente não concorda com o perfilhado pelo tribunal “a quo” na medida em que a partir do momento em que o processo executivo foi instaurado para cobrança coerciva da dívida, em observância ao Princípio da Estabilidade da Instância e nos termos do que prevê o art. 323º/1 do Código Civil (doravante, designado por CC), a prescrição viu-se interrompida com a citação do executado.

21. Ora, como resulta igualmente do art. 326º/1 do CC, “*a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.º 1 (e 3) do artigo seguinte*”.

22. E no n.º 1 do artigo seguinte (art. 327º do CC) é referido que “*Se a interrupção resultar de citação (...) o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo*”.

23. Com efeito, se o executado foi citado em 12.02.1993 (conforme se alcança do probatório), então significa que o tempo que decorreu até então (para efeitos de contagem do prazo prescricional) se inutilizou nos termos previstos no art. 326º/1 do CC.

24. E só começará a correr novo prazo prescricional quando passar em julgado decisão que ponha termo ao processo (art. 327º/1 do mesmo diploma).

25. Desta feita, os juros pedidos na execução pela aqui Recorrente não se encontram prescritos, designadamente os juros anteriores a 03.12.1994 a que alude a sentença recorrida.

26. E, assim, a decisão proferida pelo tribunal de primeira instância violou também a aplicação do previsto nos arts. 323º/1, 326º/1 e 327º/1, todos do CC.

Termina pedindo a revogação da sentença em virtude de o meio processual previsto no art. 276º do CPPT não ser o adequado para apreciar de alegada prescrição e, ainda que haja entendimento diverso, por não se encontrarem prescritos os juros de mora pedidos na execução, ordenando-se, de seguida, a baixa dos autos ao Serviço de Finanças da execução para demais termos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«É entendimento dominante que, com a possibilidade de cobrança dos créditos através do processo de execução fiscal ((1) O invocado Dec.-Lei 48953), se pretendeu dar à Caixa Geral de Depósitos um meio mais expedito de cobrança dos seus créditos, em atenção às suas funções de interesse público, e não alterar a natureza dos seus créditos nem o regime substantivo que os regula – assim, acórdão do S.T.A. de 31-1-2001, proc. n.º 25236, entre outros.

Por outro lado, a atribuição deste regime especial de cobrança, presumivelmente mais célere, visou privilegiar a Caixa Geral de Depósitos em relação às outras entidades com intervenção no comércio bancário, atento o interesse público subjacente a essa cobrança, sendo a mesma ao tempo um instituto público, tendo-se entendido, por norma transitória ((2) O art. 5º do Dec.-Lei n.º 287/93.), ser de manter tal regime de cobrança, mesmo após aquela ter perdido tal estatuto e ter passado a ser uma sociedade anónima.

Assim, não se pode deixar de concordar com a recorrente C.G.D. quando defende quanto a não se impor o conhecimento da prescrição de juros que foi efectuada em sede da reclamação apresentada, referindo-se os mesmos a parte dos já vencidos e liquidados à data da instauração da execução, nos termos que resultam ainda do art. 303º do C. Civil; e quanto aos demais vencidos posteriormente, também a prescrição não ocorre por força da regra contida no art. 327º n.º 1 do C. Civil.

Concluindo, na procedência do que se alega, é de revogar o decidido na parte em que julgou verificar-se a prescrição dos ditos juros, sendo de ordenar a baixa dos autos para que possa prossiga a execução também por todo o valor em dívida, conforme oportunamente requerido pela C.G.D.»

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

#### FUNDAMENTOS

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

1 - Em 09/11/1992 foi instaurado no Serviço de Finanças de Almada-2 o processo de execução fiscal n.º 3212-92/103104.0 em nome de B..... e mulher C..... por dívida no montante de 9.179.648\$00 à Caixa Geral de Depósitos, incluindo-se na referida dívida, juros contabilizados de 08/12/1982 a 08/08/1992 no montante de 6.948.334\$00 (cfr. teor da certidão de dívida de fls. 2/14 do processo executivo em apenso).

2 - Em 12/02/1993 foi lavrada a certidão de citação dos executados (cfr. fls.19 do apenso).

3 - Em 13/04/1993 foi lavrado o auto de penhora da fracção autónoma designada pela letra “G” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua ....., ....., Laranjeiro, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Laranjeiro sob o artigo 2384 (cfr. auto de penhora de fls. 21 do apenso).

4 - Em 02/01/1996 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2 a designar dia para a realização da venda judicial (cfr. fls. 40 do apenso).

5 - Em 05/01/1996 foi lavrado o edital e o anúncio da venda do imóvel penhorado (cfr. fls. 41/42 do apenso).

6 - Em 05/01/1996 foi emitida a notificação de B..... da data da venda judicial, tendo essa notificação sido dirigida para a Rua ....., ....., 3º Dto., Laranjeiro através de carta registada com aviso de recepção, tendo estes sido devolvidos ao remetente em 08/01/1996 com a indicação “retirou” (cfr. fls. 43 do apenso).

7 - Em 09/01/1996 foi emitida a notificação de C..... da data da venda judicial, tendo essa notificação sido dirigida para a Rua das ....., ....., 3º Dto., Laranjeiro através de carta registada com aviso de recepção, tendo estes sido devolvidos ao remetente em 11/01/1996 com a indicação “retirou” (cfr. fls. 46 do apenso).

8 - Em 09/01/1996 foi emitida a notificação de B..... da data da venda judicial, tendo essa notificação sido dirigida para a Rua ....., ....., 3º Dto., Laranjeiro através de carta registada com aviso de recepção, tendo estes sido devolvidos ao remetente em 11/01/1996 com a indicação “retirou” (cfr. fls. 46 do apenso).

9 - Em 11/01/1996 e 12/01/1996 foram publicados no jornal “Correio da Manhã” os anúncios referentes à venda do imóvel (cfr. fls. 48 do apenso).

10 - Em 30/12/1996 foi apresentada a declaração de alteração de morada de B..... para a Rua ....., 2775 Carcavelos (cfr. fls. 239 do apenso).

11 - O imóvel foi adjudicado a D..... pela quantia de 9.666.600\$00 (cfr. fls. 76/77 do apenso).

12 - Em 16/04/1998 foi enviado à Caixa Geral de Depósitos guia de pagamento do valor de 8.791.267\$00 correspondente ao crédito graduado (cfr. fls. 91 do apenso).

13 - Em 09/12/1999 a Caixa Geral de Depósitos requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2 o prosseguimento da execução por ter ficado em dívida o montante de 6.976.889\$00 a que corresponde 2.227.109\$00 de capital, 4.746.100\$00 de juros de 91/06/08 a 99/12/03 e 3.608\$00 de despesas juntando a respectiva nota de débito (cfr. fls. 92/96 do apenso), tendo o processo prosseguido para cobrança dos referidos montantes (cfr. despacho de fls. 96 do apenso).

14 - Em 01/07/2008 B..... dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2 requerimento no qual invoca nulidade por falta de notificação dos executados para a venda e prescrição dos juros de mora nos termos do art. 310º do Código Civil (cfr. fls. 179/182 do apenso).

15 - Em 29/09/2008 o Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2 declarou o processo de execução fiscal n.º 321219921031040 em falhas e consequentemente determinou o seu arquivamento (cfr. fls. 229 do apenso).

16 - Por despacho de 30/09/2008 o Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2 indeferiu o requerimento mencionado em 14) como consta de fls. 228/verso do apenso.

3.1. Enunciando como questões a decidir as da invocada nulidade por falta de notificação dos executados da venda judicial e a da prescrição dos juros, a sentença julgou improcedente a alegada nulidade por falta de notificação dos executados sobre a venda judicial e, conheceu em seguida da questão da prescrição dos juros, julgou prescritos os anteriores a 3/12/1994, com a fundamentação seguinte:

«Atendendo que estamos perante juros derivados do contrato de mútuo celebrado entre a Caixa Geral de Depósitos no exercício da sua actividade comercial como instituição de crédito e o ora reclamante e mulher, a prescrição dos juros não é de conhecimento officioso pelo juiz ou pelo órgão de execução fiscal já que de acordo com o art. 303º do Código Civil a prescrição terá de ser invocada pelo requerente.

Ora só em 01/07/2008 no requerimento de fls. 179 do processo executivo (após a venda do imóvel e pagamento - ocorrido em 1996 - com o produto da venda de parte da dívida exequenda e dos juros) é que o executado vem invocar a prescrição dos juros.

Considerando o teor do requerimento executivo de 09/12/1999 em que a Caixa Geral de Depósitos solicita o prosseguimento da execução fiscal juntando a respectiva nota de débito nos termos da qual pretendia ainda que os juros de 1991/06/08 a 1999/12/03 fossem cobrados no presente processo de execução fiscal e, atendendo ao disposto na alínea d) do art. 310º do Código Civil nos termos do qual os juros prescrevem no prazo de 5 anos verifica-se efectivamente a prescrição de parte dos juros (no caso, dos juros anteriores a 03/12/1994).»

3.2. Do assim decidido quanto à questão da prescrição dos juros, discorda a recorrente, sustentando:

- Que era em sede de oposição à execução (designadamente, por excepção), que, em observância do Princípio de Concentração de Defesa, o executado podia recusar o pagamento da dívida exequenda com base na prescrição – fosse ela da dívida exequenda ou só dos juros moratórios que a compunham e compõem. Porém, a prescrição, embora invocável a todo o tempo, só o é através dos meios e momentos processuais adequados para tanto (ou seja, através da oposição à execução e não através da reclamação do acto do órgão de execução - art. 276º do CPPT), pelo que não tendo o executado deduzido oposição, nem pode a sentença concluir pela possibilidade de o recorrido se defender por excepção através de um meio processual inadequado, nem é juridicamente aceitável que o tribunal “a quo” se pronuncie sobre a matéria da prescrição quando este não é o meio processual adequado. Daí que o tribunal “a quo” devesse, mesmo, ter recusado liminarmente pronunciar-se sobre tal questão.

A decisão recorrida violou, pois, o disposto no art. 276º do CPPT por errónea interpretação e aplicação desse normativo, já que não podia pronunciar-se sobre a matéria prescricional.

- Por outro lado, ao invés do decidido, os juros de mora pedidos em sede do processo executivo também não se encontram prescritos, na medida em que a partir do momento em que o processo executivo foi instaurado para cobrança coerciva da dívida, em observância ao Princípio da Estabilidade da Instância e nos termos do que prevê o art. 323º/1 do CCivil, a prescrição foi interrompida com a citação do executado, sendo que, como resulta igualmente do art. 326º/1 do CC, a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo e sendo ainda que se a interrupção resultar de citação o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo – art. 327º do CCivil.

Ora, se o executado foi citado em 12/2/1993 (cfr. o probatório), então significa que o tempo que decorreu até então (para efeitos de contagem do prazo prescricional) se inutilizou nos termos previstos no art. 326º/1 do CC e só começará a correr novo prazo prescricional quando passar em julgado decisão que ponha termo ao processo (art. 327º/1 do mesmo diploma).

As questões a apreciar reconduzem-se, pois, às de saber se a sentença sofre de erro de julgamento na medida em que apreciou a prescrição dos juros e, caso assim não se entenda, se estes estão prescritos. Vejamos, pois.

4.1. O n.º 1 do art. 61º do DL n.º 48953, de 5/4/1969 (redacção do DL n.º 693/70, de 31/12), dispõe o seguinte: «*I - A cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credora a Caixa e as suas instituições anexas é da competência dos tribunais de 1ª instância das contribuições e impostos de Lisboa, servindo de títulos executivos as escrituras, títulos particulares, letras, livranças, ou qualquer outro documento apresentado pela instituição exequente incluindo as certidões ou fotocópias autenticadas extraídas dos livros da sua escrita.*».

4.2. É jurisprudência assente a de que a Caixa Geral de Depósitos, até à transformação operada pelo DL n.º 287/93, de 20/7, enquanto instituto de crédito do Estado e por reconhecidas razões de

celeridade processual, tinha a faculdade de cobrar as suas dívidas através do processo de execução fiscal - cfr. o supra transcrito art. 61º do DL n.º 48.953, na redacção do art. 17º do DL 693/70 (sobre este ponto, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, comentário 3 ao art. 148º, pp. 28 a 30, bem como o comentário 5 b) ao art. 175º, pp. 282/284).

E, no caso, tendo a execução sido instaurada em 9/11/92 (cfr. fls. 1 do processo de execução), antes da entrada em vigor do DL n.º 287/93, aplica-se aquele regime (aliás, a partir da entrada em vigor do DL n.º 241/93 de 8/7, apenas as dívidas situadas no âmbito das relações administrativas e fiscais podem ser cobradas em processo de execução fiscal - de acordo com o disposto no art. 3º desse diploma o processo de execução fiscal passa a aplicar-se exclusivamente à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas de direito público, não se aplicando, porém, esse regime aos processos pendentes à data da entrada em vigor deste DL - cfr. o n.º 2 do seu art. 3º).

Porém, o facto de as dívidas desta natureza (civil) poderem ser cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal não implica que fiquem sujeitas ao prazo ou ao regime de prescrição da dívida tributária.

Com efeito, como se exarou no acórdão desta Secção do STA, de 1/3/2000, proc. n.º 024545, «*Com a possibilidade de cobrança dos créditos através do processo de execução fiscal, pretendeu-se dar à Caixa Geral de Depósitos um meio mais expedito de cobrança dos seus créditos, em atenção às suas funções de interesse público, e não alterar a natureza dos seus créditos nem o regime substantivo que os regula.*

*Por outro lado, a atribuição deste regime especial de cobrança, presumivelmente mais célere, visou privilegiar a Caixa Geral de Depósitos em relação às outras entidades com intervenção no comércio bancário, atento o interesse público subjacente a essa cobrança.*

*Sendo essa a finalidade dessa atribuição, seria incongruente que, concomitante e contraditoriamente, se fosse atribuir-lhe um estatuto diminuído a nível do direito substantivo (...)*

*Por isso, em face da finalidade prosseguida legislativamente ao atribuir-se à Caixa Geral de Depósitos a possibilidade de utilização do processo de execução fiscal para cobrança das dívidas originadas na sua actividade comercial, a retirada desse direito atribuído pela lei civil, seria uma solução manifestamente des acertada que, por o ser, tem de presumir-se não ter sido pretendida pelo legislador (art. 9º, n.º 3, do Código Civil).*

*Para além disso, tal diminuição de estatuto, não baseada em qualquer circunstância que justifique uma discriminação negativa da Caixa Geral de Depósitos em relação às outras, entidades bancárias, teria de considerar-se ofensiva do princípio constitucional da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP.»*

E embora no art. 175º do CPPT se estabeleça que a prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito, esta disposição legal não é aplicável, todavia, à dívida em execução nos presentes autos, dada a respectiva natureza de dívida não fiscal.

Na verdade, como igualmente se refere no citado acórdão (a propósito da aplicação da norma do art. 259º do CPT — em que, igualmente, se previa o conhecimento oficioso da prescrição, sem qualquer restrição relativa a qualquer tipo de dívidas cobradas no processo de execução fiscal), o STA tem vindo a entender «que tal norma não é de aplicar às dívidas de natureza comercial da Caixa Geral de Depósitos por, essencialmente, a utilização do processo de execução fiscal para cobrança destas dívidas ter em vista obter uma maior celeridade na sua cobrança e não modificar o seu regime substantivo» (cfr. os acórdãos indicados no aresto).

É que, como acentua o Cons. Lopes de Sousa <sup>(1)</sup> «*tendo a prescrição natureza substantiva, modificando a natureza da dívida, o regime de conhecimento oficioso da prescrição previsto no art. 175º deve limitar-se às dívidas de natureza pública que são cobradas em processo de execução fiscal, não se estendendo às dívidas reguladas substantivamente pelo direito que, anómala e excepcionalmente, podem ser cobradas através de processo de execução fiscal, como é o caso das dívidas comerciais de que é credora a CGD, em processos instaurados antes da sua transformação em sociedade anónima.*

*Relativamente às dívidas de natureza comercial, o regime da prescrição aplicável é o da lei civil, dependendo o conhecimento da prescrição de invocação do interessado (art. 303º do CC). (1) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA: de 22/10/92 proferido no recurso n.º 21811; de 22/10/97, processo n.º 21746; de 29/10/97, processos n.ºs. 21725 e 20790; de 10/12/97, processo n.º 21290; de 8/6/98, processo n.º 21724; de 17/6/98, processo n.º 22394; de 21/4/1999, processo n.º 23240; e de 31/1/2001, processo n.º 25236.)*

*Na verdade, é seguro que pelo facto de os créditos da CGD originados pela sua actividade comercial, antes da entrada em vigor do DL n.º 287/93, de 20/8, poderem ser cobrados em processo de execução fiscal, eles não passavam a ser créditos tributários, mantendo-se a sua natureza de contratos de natureza civil (art. 1142º do CC) ou, eventualmente, comercial (art. 394º do Código Comercial). (...)*

*O facto de nos processos tributários os executados poderem ter intervenção nos processos de execução fiscal sem representação por advogado, que, obviamente, não altera a natureza das dívidas*

*referidas, não pode explicar a possibilidade de conhecimento oficioso da prescrição, que não é permitido pela lei civil. Na verdade, desde logo, a ser a falta de preparação jurídica dos executados a justificar o conhecimento oficioso da prescrição, decerto que se deveria entender que tal possibilidade não existiria quando a representação por advogado se verifica e, conseqüentemente, seria de restringir em consonância com esta razão de ser o campo de aplicação da norma que prevê o conhecimento oficioso (cessante racione legis cessat eius dispositio).*

*Por outro lado, a constituição de advogado, para quem intervém no lado passivo, tanto nas execuções fiscais como nas execuções comuns, é sempre facultativa, pois em nenhum deles se impõe aos demandados a obrigação de se defender. Em qualquer destes tipos de processo, os executados podem optar por constituir ou não advogado, sendo certo que em nenhum desses tipos de processo a carência de meios económicos pode ser obstáculo a tal constituição, como assegura a lei de apoio judiciário. Por isso, também nas execuções comuns pode ocorrer a falta de representação dos executados por advogado e nem por isso se afasta, nesses casos, a regra da impossibilidade de conhecimento oficioso da prescrição. Perante esta constatação se verifica que, não é, decerto, a falta de preparação jurídica dos executados que justifica que se preveja no processo de execução fiscal a possibilidade de conhecimento oficioso da prescrição que não se reconhece no domínio do processo de execução comum. (()) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 21/4/1999, processo n.º 23240, de que o Autor foi relator.*

*Por isso, a norma do art. 175º do CPPT (como, anteriormente, a do art. 259º do CPT), em que se prevê a possibilidade de conhecimento oficioso da prescrição das dívidas exequendas, deve entender-se como reportando-se apenas a dívidas de natureza pública, já que são essas e não as comerciais aquelas cujo regime substantivo vem parcialmente regulado neste diploma.»*

Em concordância com este entendimento, concluímos, portanto, que apesar de cobradas por via do processo de execução fiscal, tal circunstância não altera a natureza das dívidas aqui em questão, nem o regime substantivo que as regula, pelo que a eventual prescrição dos juros aqui em questão só por via da respectiva invocação, por parte do executado, podia ser apreciada.

4.3. Ora, no seguimento de Nota de Débito e outros requerimentos apresentados pela exequente CGD em 2/6/2008 (cfr. fls. 156 e ss. da execução apensa) o executado apresentou, em 1/7/2008, ao Chefe do Serviço de Finanças de Almada-2, requerimento no qual invoca nulidade por falta de notificação dos executados para a venda e prescrição dos juros de mora nos termos do art. 310º do Código Civil (cfr. n.º 14 do Probatório e fls. 179/182 do apenso).

Invocou, pois, além do mais, a prescrição de tais juros.

Mas será que tal prescrição poderia, ainda assim, ser suscitada (como foi) em sede de execução e, conseqüentemente, também em sede da reclamação prevista no art. 276º do CPPT?

A resposta seria, em princípio, negativa, visto que, dada a natureza da dívida aqui em causa, a prescrição pode ser invocada por qualquer modo, judicial ou extra-judicialmente, por via de acção ou de excepção, mas, neste último caso, tem que ser deduzida na contestação (cfr. o ac. do STJ, de 25/2/1993, in CJ/STJ, 1993, 1º - 150, citado pela recorrente), bem como Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, 1987, Vol. I, anotação 2 ao art. 303º.

A prescrição da dívida só poderia, pois, em princípio, ter sido suscitada em sede de oposição à presente execução.

Todavia, porque não era então possível ao executado invocar, no já decorrido prazo da oposição e através desse meio processual, a prescrição cujo prazo entende ter entretanto decorrido relativamente a parte da dívida (juros), não parece que ele esteja legalmente impedido de suscitar a questão em sede de execução, ou seja, sempre se há-de admitir a respectiva invocação através de outro meio processual que a lei lhe faculta (a arguição perante o chefe do Serviço de Finanças, com a possibilidade de apresentar a correspondente reclamação prevista no art. 276º).

Apesar de a prescrição não poder, no caso, ser conhecida oficiosamente, o que é verdade é que o recorrido suscitou a prescrição dos juros de mora entretanto vencidos, através de meio processual que a lei lhe faculta e, face a tal alegação (em sede de execução e, posteriormente, em sede de reclamação) sempre à sentença caberia pronunciar-se sobre a matéria: ou apreciando o respectivo pedido em termos de o julgar procedente ou improcedente, ou, caso concluísse pela inadmissibilidade desse pedido ou pela impropriedade do meio processual utilizado, rejeitando a respectiva apreciação ou suprindo o erro na forma de processo.

Como, aliás, sucedeu.

Com efeito, perante o alegado, a sentença veio a concluir pela procedência do pedido, tendo, por isso, aceite, necessariamente, ser legalmente admissível dele conhecer em sede de reclamação.

Aliás, também nem seria de ordenar a convolação para o meio processual de oposição à execução [quer por o reclamante ter suscitado, igualmente, a nulidade decorrente da falta de notificação da venda judicial aos executados (pedido a que, em princípio, se adequaria a forma da reclamação de acto do órgão de execução fiscal <sup>(2)</sup> que foi deduzida), quer por a oposição (a ordenar-se a convolação) ser intempestiva].

E a não ser assim, poderá eventualmente ocorrer erro de julgamento por a sentença ter conhecido e declarado a dívida prescrita, mas não nulidade da sentença, por excesso de pronúncia, que nem sequer vem invocada.

E é esse erro de julgamento que, em substância, parece invocar a recorrente CGD, quando, nas Conclusões 10<sup>a</sup> a 12<sup>a</sup>, alega que não é juridicamente aceitável que o tribunal “a quo” se pronuncie sobre a matéria da prescrição quando este não é o meio processual adequado, devendo, ao invés, ter recusado liminarmente pronunciar-se sobre a prescrição e devendo apenas apreciar da matéria relativa à nulidade ou não da sua notificação para a venda judicial, porque este, sim, é um acto objecto de reclamação.

4.4. Vejamos então esta questão da prescrição.

A este respeito, a recorrente sustenta que tais «juros de mora» não se encontram prescritos, na medida em que a partir do momento em que o processo executivo foi instaurado para cobrança coerciva da dívida, a prescrição se viu interrompida com a citação do executado, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 323º do CCivil e o novo prazo só começa a correr a partir do acto interruptivo (art. 326º), mas em prejuízo do disposto no n.º 1 do art. 327º, ambos do mesmo Código. Pelo que tendo o executado sido citado em 12/2/1993, inutilizou-se o tempo decorrido até então e só quando passar em julgado a decisão que ponha termo ao processo começará a correr novo prazo prescricional.

Ora, como se diz na sentença, atendendo ao disposto na alínea d) do art. 310º do CCivil, nos termos do qual os juros prescrevem no prazo de 5 anos, pretendendo a exequente o pagamento dos juros vincendos de 8/6/1991 a 3/12/1999, verifica-se efectivamente a prescrição de parte desse juros (no caso, dos anteriores a 03/12/1994).

Com efeito, tais juros são de mora (logo, em princípio, os legais, nos termos do n.º 2 do art. 806º do CCivil) e as partes, nomeadamente a recorrente, também não alegaram diferente natureza dos mesmos (aliás, na respectiva Nota de Débito apresentada pela exequente, esta assinala que nas quantias por juros ali liquidadas estão incluídos os «juros de mora e moratórios»), estando, por isso, sujeitos ao prazo prescricional de cinco anos, de acordo com o disposto na al d) do seu art. 310º.

E nem se diga, como pretende a recorrente, que a citação para a execução também interrompeu o respectivo prazo de prescrição: é que nem há actos interruptivos para o futuro, nem podia ser interrompido um prazo que, então, ainda não estava em curso, não relevando, portanto, no caso, a invocação, por parte da exequente, do disposto no n.º 1 do art. 323º e nos arts. 326º e 327º, n.º 1, todos do CCivil.

Aliás, como salienta o Prof. Vaz Serra, no «*que toca à extensão dos efeitos da interrupção da prescrição, a regra parece dever ser que esses efeitos se limitam ao direito e às pessoas, em relação aos quais a prescrição é interrompida*» pelo que, «*se essa causa for a citação judicial ou outro acto interruptivo judicial, o direito cuja prescrição fica interrompida é o direito que se faz valer por esse acto*», sendo que fora dos «*casos em que a interrupção da prescrição de um direito implica a interrupção da prescrição de outro direito, a regra é (...) que o efeito interruptivo se restringe ao direito a que o acto interruptivo respeita. Portanto, por exemplo, o pedido de certas anuidades de uma renda ou de certas prestações de juros não interrompe a prescrição das outras anuidades ou dos outros juros, etc.*» (Vaz Serra, Prescrição Extintiva e Caducidade, BMJ, n.º 106, p. 261 a 263).

A sentença recorrida não enferma, pois, nesta parte, do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, devendo, nessa medida, manter-se.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

(<sup>1</sup>) (In CPPT, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., 2011, anotação 5 b) ao art. 175º - Não conhecimento officioso da prescrição de dívidas de direito privado Caixa Geral de Depósitos -, pp. 282 a 284).

(<sup>2</sup>) (E uma vez que o recurso vem delimitado à questão dos juros, não importa agora apreciar, sequer, qualquer questão relacionada com a adequação do meio processual utilizado em relação a este pedido atinente à nulidade, nomeadamente se a forma processual adequada era a da reclamação ou a do incidente de anulação de venda.)

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*IRS. Reinvestimento. Dispensa de Audiência Prévia.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do n.º 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, a audição é dispensada «no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável».*
- II — Tendo o contribuinte feito constar na sua declaração de rendimentos, relativa ao ano de 2000, a venda de um prédio e a intenção de reinvestir o respectivo preço, a liquidação adicional, efectuada com base na falta de declaração, nos dois anos seguintes, desse reinvestimento, não precisa de ser precedida da audição do contribuinte nos termos dos ns. 1, alínea a), e 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária.*

Processo n.º 155/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel Marques Vieira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I – A Fazenda Pública** interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por **Manuel Marques Vieira e mulher Isabel Maria Mesquita Dias** contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2000.

Terminou as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

«1. A liquidação adicional de IRS em discussão vem tributar a alienação onerosa do imóvel registado na matriz predial urbana da freguesia de Vera Cruz, sob o artigo 3950.

2. Apesar dos impugnantes terem demonstrado a intenção de reinvestir o valor de realização na aquisição de um outro imóvel, nas declarações de rendimentos dos dois anos seguintes, nunca foi declarada qualquer aquisição.

3. A liquidação adicional foi emitida com base nos dados declarados pelo impugnante.

4. Quando a liquidação é emitida com base nas declarações dos contribuintes, dispensa-se o exercício do direito de audição, nos termos do n.º 2 do artigo 60º da LGT.

5. Para que os impugnantes possam beneficiar da exclusão de tributação prevista no artigo 10º n.º 5 do CIRS, não basta a mera declaração de intenção de reinvestir. A posterior omissão nas declarações seguintes tem de funcionar como uma declaração negativa daquele propósito.

6. O reinvestimento só existe quando o contribuinte aplica a totalidade do valor de realização na aquisição de uma nova habitação.

7. A aquisição da nova habitação tem que ser declarada, sob pena do contribuinte não vir a beneficiar da possível exclusão de tributação.

8. A douta sentença não se terá harmonizado com o estatuído no artigo 60º, n.º 2 da LGT, bem como desrespeitou o n.º 5 do artigo 10º do CIRS.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Norte emitiu parecer no sentido da declaração de incompetência daquele tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por inexistir controvérsia factual a dirimir e a matéria que se discute no recurso se resolver mediante exclusiva actividade de aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos invocados, sendo competente para o seu conhecimento este Supremo Tribunal Administrativo.

E quanto ao mérito do recurso pronunciou-se no sentido da sua improcedência de acordo com a jurisprudência do Acórdão 759/06, de 15.11.2006, deste Supremo Tribunal Administrativo que versou questão idêntica à dos presentes autos.

Neste Supremo Tribunal o Exmº Procurador-Geral Adjunto remeteu para a fundamentação do parecer do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Norte.

**II –** Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

**III –** Face às conclusões das alegações verifica-se que o recurso tem por fundamento exclusivo matéria de direito, pelo que será competente para dele conhecer estes Supremo Tribunal Administrativo.

E a questão a decidir consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida ao considerar violado o direito de audição prévia previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária, já que só sobre esta questão se pronunciou o Tribunal recorrido, considerando precludido o conhecimento das demais questões suscitadas.

No caso de procedência deste fundamento do recurso, como adiante se verá, coloca-se ainda a questão de aferir da possibilidade de conhecimento em substituição das questões consideradas prejudicadas pela solução dada ao litígio (artº 715º, n.º 2 do Código de Processo Civil).



IV- Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

a) Por escritura pública celebrada em 03/10/94 os Impugnantes adquiriram o imóvel registado na matriz urbana sob o artº 3950 - Vera Cruz e descrito na CRP-Aveiro sob o n.º 1060, pelo preço de 12.700.000\$00/63.347,33.

b) Por escritura pública celebrada em 29/11/00 os Impugnantes venderam pelo preço de 18.500.000\$00/92.277,61 o imóvel aludido em a).

c) Na declaração de IRS que os Impugnantes apresentaram à Administração Fiscal, relativa ao ano de 2000, declararam a alienação onerosa do dito imóvel, pelo valor de 18.500.000\$00, assinalando no quadro 5 daquela declaração a intenção de reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação.

d) Tendo verificado que os ora impugnantes não assinalaram nas declarações de rendimento relativas aos subsequentes anos de 2001 e 2002 a aquisição de imóvel para habitação declarada na aludida declaração de 2000, a AF emitiu, em 07/07/04, a liquidação adicional ora impugnada.

e) Tal liquidação foi oficiosa e automática, e operada informaticamente, no montante de € 2451,35 do imposto a pagar, com 27/09/04 como data limite para pagamento voluntário.

f) A presente impugnação judicial, remetida por via postal, deu entrada no TAF - Viseu em 20 de Dezembro de 2004.

V. Da dispensa do exercício do direito de audição, nos termos do n.º 2 do artigo 60º da LGT.

A decisão recorrida considerou que o direito de audição pode ser afastado se a liquidação do imposto se efectuar com base na declaração do contribuinte.

Porém, concluiu que no caso subjudice a liquidação não foi efectuada apenas com base no que os contribuintes declararam no ano de 2000 mas antes, e principalmente, com base no que não declararam nos exercícios de 2001 e 2002.

Prosseguindo neste discurso argumentativo a o tribunal a quo, concluiu, que impendia sobre a Administração Fiscal a obrigação de permitir aos contribuintes a oportunidade de exercerem o seu direito de audição para *«exponer as suas razões quanto aos motivos de não terem comunicado à Administração Fiscal o reinvestimento do preço obtido pela habitação na aquisição de uma nova –importando igualmente, em termos mais pragmáticos, apurar e ponderar, v.g., das eventuais deduções a operar em função de eventuais empréstimos, por forma a que, sendo de facto o caso de se proceder a uma liquidação adicional, a mesma espelhar a realidade da situação em causa»*.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que quando a liquidação é emitida com base nas declarações dos contribuintes, se dispensa o exercício do direito de audição, nos termos do n.º 2 do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

E que no caso, no momento em que os impugnantes manifestaram expressamente a intenção de reinvestir, sabiam que a norma que permite reinvestir tem determinados pressupostos que, se não forem cumpridos, retiram a exclusão pretendida.

Desde logo se dirá que esta argumentação da Fazenda Pública merece provimento.

Como tem vindo a sublinhar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, que também sufragamos, tendo o contribuinte feito constar na sua declaração de rendimentos, relativa a um determinado ano, a venda de um prédio e a intenção de reinvestir o respectivo preço, a liquidação adicional, efectuada com base na falta de declaração, nos dois anos seguintes, desse reinvestimento, não precisa de ser precedida da audição do contribuinte nos termos dos nºs 1, alínea a), e 2 do artigo 60º da Lei Geral Tributária – cf. neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 30.06.2010, recurso 364/10 e de 15.11.2006, recurso 759/06, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Com efeito dispõe o artº 60º da Lei Geral Tributária que «1-A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

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

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária

2- É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável (...).

O artigo 60.º, n.º 1 da LGT concretiza assim a directiva constitucional de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrada no n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República, estabelecendo que essa participação, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, deve ser assegurada por uma das formas aí indicadas, entre as quais se inclui o direito de audição antes da liquidação.

Sobre a dispensa de audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte, refere impressivamente Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo

Tributário anotado de vol. I, pag. 431, que aquela fórmula «com base na declaração do contribuinte» deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.

Ora, como se sublinha no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15.11.2006, proferido no recurso 759/06, se o contribuinte conhece os pressupostos da não tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóvel destinado a habitação – pois que externou, no modelo G, a intenção de reinvestir -, não pode ignorar as consequências da falta de reinvestimento no prazo de 24 meses contados da data da realização – cfr. artigo 10.º, n.º 5, alínea a), do CIRS -, falta que esteve na base da liquidação.

No caso subjudice a liquidação adicional resulta da declaração de rendimentos dos impugnantes, ora recorridos, relativa ao ano de 2000, na qual assinalaram no quadro 5 daquela declaração a intenção de reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação e ainda de não terem declarado, nas declarações respeitantes aos dois anos seguintes ao da realização, o reinvestimento da totalidade do valor de mais-valias realizado, e primeiramente declarado.

Assim sendo, os impugnantes, ora recorridos – que não declararam ter efectuado o reinvestimento declarado – viram a liquidação ser operada de acordo com a posição que decorre, nos aspectos factual e jurídico, da respectiva declaração.

Daí que se conclua que não era necessária, por dispensada, a audição dos impugnantes, ora recorridos, de harmonia com o disposto no artigo 60.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, pelo que deve proceder o recurso.

#### VI- Da impossibilidade de conhecimento em substituição.

Atento o provimento do recurso e conseqüente revogação da sentença recorrida, coloca-se a questão da possibilidade de conhecimento, em substituição, das demais questões cuja apreciação foi julgada prejudicada pela questão da preterição do direito de audiência, a saber o erro na determinação e quantificação da matéria colectável e do imposto considerado em falta, a incompetência para a prática do acto e falta de fundamentação.

Sucede, porém que, se atentarmos aos factos dados como provados pelo Mº Juiz verificamos que há, efectivamente, um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão deste aspecto jurídico da causa.

Na verdade nada consta do acervo factual (cf. fls. 106) sobre toda a factualidade alegada pela impugnante nos arts. 28 a 40º da petição inicial, factualidade esta que releva para se saber se, para aquisição da segunda habitação, os impugnantes utilizaram o produto da alienação do primeiro imóvel e um empréstimo que contraíram para aquisição do segundo, e em caso afirmativo, qual o valor que foi reinvestido sem recurso ao crédito.

Daí que se entenda o processo ainda não reúne os elementos necessários ao conhecimento em substituição dessas questões, por insuficiência da matéria de facto, impondo-se, por esse motivo, que os autos baixem à 1.ª instância para que, produzida a prova que se mostrar necessária e fixados os factos relevantes dela apurados, se conheça depois do mérito dos demais fundamentos de impugnação.

#### VIII- Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso, revogando a sentença recorrida, com a conseqüentemente baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, nomeadamente para que, produzida a prova que se mostrar necessária e fixados os factos relevantes dela apurados, se conheça do mérito dos demais fundamentos cuja apreciação foi julgada prejudicada pela questão da preterição do direito de audiência.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rothes*.

### Acórdão de 14 de Março de 2012.

#### Assunto:

*Execução fiscal. Garantia. Fiança.*

#### Sumário:

*I — Do artigo 199.º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu n.º 1: «ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente».*

- II — Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da AT caso a caso, em concreto, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido.*
- III — A AT não pode recusar a constituição da garantia mediante fiança com o fundamento que esta não lhe dá segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.*

Processo n.º: 208/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: SC — Engenharia e Promoção Imobiliária SGPS, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “SC - Engenharia e Promoção Imobiliária, SGPS, S.A.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrida), invocando o disposto no arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto da decisão do órgão da Administração tributária (AT) que lhe indeferiu o pedido de prestação de garantia através de fiança <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup> com o fundamento de que, em face da legislação em vigor e das instruções veiculadas pelo Ofício-Circulado n.º 60.076, de 29 de Julho de 2010, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT) <sup>(3)</sup>, a fiança não é um meio legalmente admissível de prestação de garantia.

A Executada pediu que aquela decisão fosse anulada com o fundamento de que a mesma enferma de violação de lei. Alegou, em resumo e no que ora nos interessa, que a Administração tributária (AT) não pode excluir a fiança como meio de prestação da garantia.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a reclamação procedente e, em consequência, anulou o acto reclamado.

Para tanto, louvando-se num acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, considerou, em síntese, que

- a enumeração das garantias a que alude o art. 199.º, n.º 1, do CPPT não é taxativa nem gradativa, mas exemplificativa;

- a mesma norma não veda o reconhecimento da fiança como meio de prestação da garantia;

- a idoneidade da fiança como garantia deve ser aferida pelo órgão de execução fiscal caso a caso, considerando os elementos que lhe sejam oferecidos, os que tenha em seu poder em virtude do cumprimento das obrigações acessórias do fiador ou de actos de inspecção realizados e aqueles que fundamentamente solicitar no âmbito dos seus poderes de investigação oficiosa, com vista à determinação da capacidade do fiador para pagar o valor garantido.

1.3 A Fazenda Pública (adiante também Recorrente) não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor <sup>(4)</sup>:

«

A. Vem o presente recurso interposto da douda sentença que julgou procedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal deduzida contra o despacho proferido em 10.08.2011, pelo substituto legal do Director de Finanças do Porto no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1805201101026364, (adiante designado PEF), que corre termos no Serviço de Finanças da Maia e que indeferiu a prestação de garantia para efeito de suspensão da execução através de fiança, por inidoneidade da mesma.

B. O despacho reclamado, concluiu, que atendendo à legislação em vigor e às instruções difundidas no ofício-circulado n.º 60.076, de 29.07.2010, da DSGCT, tal pedido merecia indeferimento, por considerar que a garantia assim oferecida (fiança) não consubstancia uma garantia que proporcione o necessário grau de liquidez, atendendo, quer à prossecução do interesse público da regular cobrança dos tributos devidos ao Estado, quer ao facto do valor monetário que lhe está subjacente não ser realizável de forma certa e célere, em sede da respectiva execução, não sendo assim a fiança uma garantia idónea.

C. A douda sentença recorrida julgou então a presente reclamação procedente, com a consequente anulação do despacho reclamado, por entender que o mesmo se encontra inquinado pelo vício de violação de lei, sustentando o Tribunal a quo tal conclusão nas considerações constantes da transcrição do extracto do doudo acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte no processo que identifica como sendo o n.º 0539/11, de 30/11/2011 <sup>5</sup>. [º Uma vez que a decisão de tal processo com o n.º 0539/11 de 30.11.2011, poderá não ter sido publicitada no sítio [www.dsi.pt](http://www.dsi.pt), não podendo assim a Fazenda Pública imputar ao Tribunal a quo a ocorrência de um lapso na identificação do n.º de processo do TCA Norte, refere-se, porém, que caso seja um lapso, do conspecto daquela base de dados, constata-se estar disponível um Acórdão do TCA Norte dessa mesma data, com igual fundamentação, mas com o n.º 01423/11.5BEPRT, em que é relator Álvaro Dantas]

D. Contrariamente ao sentenciado, e com o devido respeito que nos merece a fundamentação expandida pelo Venerando Tribunal superior, perfilha a Fazenda Pública o entendimento, já defendido na sua contestação, de que não padece o acto controvertido de qualquer ilegalidade, padecendo a sentença recorrida de erro de julgamento de direito.

Vejamos,

E. O art. 52º da LGT, nos seus n.ºs 1 e 2, permite a suspensão da cobrança da prestação tributária efectuada no processo de execução fiscal nos casos de pagamento em prestações o reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução, que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, desde que acompanhada da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

Por sua vez,

F. O art. 169º do CPPT condiciona a suspensão da execução à constituição de garantia, em conformidade com o art. 195º do mesmo diploma, à sua prestação, nos termos do disposto no art. 199º, também do CPPT ou à penhora em bens suficientes para garantir o pagamento da dívida exequenda e respectivo acrescido.

G. Especifica este último preceito que a garantia a prestar deverá ser idónea, consistindo em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos da Fazenda Pública.

H. Esta redacção tem motivado uma leitura, quer doutrinal quer jurisprudencial, de que a enunciação daqueles tipos de garantia é meramente exemplificativa, pois a redacção da parte final daquele número amplia essa possibilidade a todas as outras garantias, desde que de valor suficiente para assegurar os créditos do exequente.

I. Tem a Fazenda Pública entendimento distinto.

J. Questão que se coloca então será se uma fiança se inclui como uma garantia prevista pelo legislador no art. 199º como idónea em sede de execução fiscal com vista à suspensão dos processos executivos.

Assim,

K. No n.º 1 do art. 199º do CPPT, o legislador enuncia expressamente os três tipos de garantia que a administração terá de aceitar como idóneas: garantia bancária, caução, seguro-caução, terminando, no entanto, a redacção desse número com um conceito aberto: “qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”, que importa então concretizar.

L. Concretização essa, no nosso entendimento, que acontece logo de seguida, no n.º 2 desse mesmo preceito: “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”.

M. E no n.º 4 acrescenta uma última situação passível de integrar o conceito de garantia idónea: “vale como garantia para os efeitos do n.º 1 a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efectuar em bens nomeados para o efeito pelo executado”.

N. A redacção do artigo 199º do CPPT define então com exactidão os tipos de garantia aceitáveis.

O. No n.º 1 refere especificamente: a garantia bancária, a caução e o seguro-caução. E acrescenta o conceito aberto, não para mostrar que se trata de uma configuração meramente exemplificativa (se assim fosse, seria desnecessário o n.º 2, pois a hipoteca e o penhor seriam incluídas no n.º 1 por qualquer intérprete que prosseguisse a leitura com mais exemplos de garantias), mas para dizer que além destes três tipos existem outros, que o legislador especifica nos números seguintes,

P. ou seja, entendemos, ao contrário do entendimento vertido na sentença recorrida, que o n.º 2 e o n.º 4 do art. 199º do CPPT, serviram para o legislador especificar, então, o que se entende por “qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”,

Q. desde logo porque em ambos os números é feita referência ao n.º 1: quer no n.º 2, onde se diz que “a garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda” <sup>(6)</sup> [6 destacado nosso], quer no n.º 4, dizendo que “vale como garantia para efeitos do n.º 1”,

R. entendendo nós que aquele “ainda” só pode significar “para além da garantia bancária, caução e seguro-caução”, sendo ilógico e contraditório entender como “para além de todos os meios susceptíveis de assegurar os créditos do exequente”, onde já se incluiriam o penhor e a hipoteca que o legislador de seguida repetia.

S. O quadro então definido é de tipificação das garantias atendíveis, com um tratamento diferenciado que se justifica pela posição da administração tributária em relação a cada uma: - garantia bancária, caução e seguro-caução, estando a administração fiscal vinculada à sua aceitação, sempre que o valor assegure o cumprimento da obrigação; - penhor e hipoteca voluntária, “mediante concordância da administração tributária” e penhora, por actuação da administração tributária na constituição da garantia,

T. pelo que, concluímos não ser de incluir a fiança como uma garantia admitida pelo legislador nos exactos termos em que preceituou no artigo em análise.

Porém, sem prescindir, e caso se considere ser de improceder este entendimento da Fazenda Pública,

U. Importa então analisar se, admitidas outras garantias que não as elencadas do art. 199.º do CPPPT, a fiança se inclui como uma garantia idónea em sede de execução fiscal com vista à suspensão dos processos executivos, desde que preenchidos os demais requisitos.

V. Entendemos que não.

Pois,

W. A configuração legal no que a esta matéria concerne, parece indiciar uma justificada preferência, atribuída pelo legislador às garantias com maior grau de liquidez, que melhor asseguram o cumprimento da obrigação, como acontece com a garantia bancária, caução e seguro-caução.

X. Com a utilização da expressão “garantia idónea”, pretende-se então significar que nem todas as garantias serão sempre adequadas e que a indicação exemplificativa dos meios de garantia bancária, caução ou seguro-caução, antes da alternativa “qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”, tem de entender-se como uma restrição pretendida pelo legislador dos demais meios que poderão enquadrar-se no conceito de garantia idónea.

Y. Isto é, a lei aponta preferencialmente para certos tipos de garantia, dos quais se evidencia a vinculação de um concreto bem ou valor à segura realização da dívida exequenda, precavendo a indiferenciação ou depreciação inerente a outros modos de garantir e, dentre os valores concretos, aqueles que pela sua natureza financeira tenham imediata ou mais rápida conversão em receita, como a garantia bancária, caução ou seguro-caução.

Z. Do disposto no art. 199.º, n.º 2 do CPPT, decorre que a administração tributária, expondo a falta de idoneidade da garantia concretamente apreciada, poderá recusá-la, uma vez que o critério pelo qual se há-de aferir da idoneidade, diante dos preceitos legais aplicáveis, é o de que, para funcionar como garantia, a lei sugere que o meio concretamente oferecido terá de incidir sobre bens ou valores suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e respectivo acrescido em tempo útil,

AA. o que implicará sempre um acto de avaliação ou apuramento do valor da garantia concretamente oferecida ou dos bens sobre que esta incida, sempre numa perspectiva de adequação ao montante do crédito do exequente e de mais fácil realização do crédito (cfr., por igualdade de razões, o art. 219º, n.º 1 do CPPT).

BB. Também por isso a exigência de idoneidade para garantia da dívida e acrescido terá de ser colocada em busca da mais fácil e imediata realização do crédito e de ser, directamente proporcional ao quantitativo em causa, afastando qualquer susceptibilidade de variação ou indefinição dos valores em que traduza.

CC. Uma garantia apenas se pode considerar idónea caso, vindo a verificar-se o incumprimento por parte do devedor original, a entidade garante possa assegurar o pagamento da dívida ao credor em tempo útil.

DD. Decorre da exigência estabelecida no n.º 2 do art.º 200.º do CPPT que essa liquidez se deve verificar no prazo de 30 dias.

EE. E só a disponibilidade financeira e patrimonial nesse momento e até a vontade de cumprimento do fiador, que são factores relativamente aleatórios e desconhecidos da Administração Tributária, poderão estar na origem do cumprimento no prazo de 30 dias após citação para efectuar o pagamento, sob pena de ser executada no processo.

FF. No caso de inexistir disponibilidade financeira e patrimonial (recorde-se que o património do fiador pode ter sofrido oscilações importantes desde o momento da constituição da garantia) ou de existir animus litigandi da parte do fiador, este poderá incumprir o pagamento no prazo legal para tal fixado, levando apenas a que seja mais um executado no processo de execução fiscal, que não tendo património no momento dessa posição, nada acrescenta à boa cobrança do crédito,

GG. ou seja, o facto de, no caso de incumprimento da obrigação de pagamento pelo fiador, a lei permitir a execução do garante no processo de execução do devedor principal, isto é, a penhora e venda do património do garante até ao montante em dívida, pode ter pouco significado se tal património tiver sido entretanto liquidado ou dissipado,

HH. operações cujo desenrolar é dificilmente controlável, para não dizer, impossível, pela administração tributária,

II. pois, não constituindo a fiança qualquer tipo de direito real efectivo sobre o património da empresa garante, nada impede que a mesma “esvazie” o seu activo com vista à frustração dos créditos tributários, algo aliás extremamente simples de ocorrer na generalidade, ainda mais face à natureza dos activos envolvidos no caso em concreto - participações sociais e créditos exclusivamente sobre participadas, ou até mesmo ocorra a extinção da empresa para a qual foi prestada a garantia.

JJ. Não se concebe então a possibilidade da fiança ter os mesmos efeitos da garantia bancária, caução e seguro-caução, por, desde logo, ser uma garantia geral sobre todo o património do fiador, sem a eficácia absoluta própria dos direitos reais e que sofre todas as oscilações, para mais ou para menos, desse património.

KK. Como refere J.M. Antunes Varela <sup>7</sup> [<sup>7</sup>Das Obrigações em geral, vol. II, 5.ª Ed., Almedina], é aí que reside o calcanhar de Aquiles da fiança, fragilidade que, explica o mesmo autor, remete a fiança para uma posição secundária, no elenco das garantias especiais das obrigações constantes no artigo 623º do Código Civil.

LL. No plano cível, prevalece a noção de que a fiança - negócio jurídico pelo qual o fiador se compromete, pessoalmente, a pagar uma dívida de outrem -, não é prestada no interesse do devedor, mas sim no do credor, que tem a faculdade de aceitar as que lhe sejam oferecidas, nomeadamente segundo um juízo casuístico de conveniência, pois que o credor não pode ser constringido a receber de terceiro a prestação se a substituição o prejudicar (art. 767º, n.º 2 do CC).

MM. Por via da prestação da fiança é, pois, suposto o credor passar a ter como garantia de cumprimento da obrigação dois patrimónios - o do devedor que responde por uma dívida própria e o do fiador que responde por uma dívida alheia (cfr. art. 627º do CC).

Não obstante,

NN. Em relação a ambos os patrimónios, o credor tem de concorrer com os restantes credores, sem que, para segurança da mesma dívida, haja garantia real constituída <sup>8</sup> [<sup>8</sup>Como acontece, por exemplo, no caso de aceitação de fianças, para garantia de dívidas por entidades bancárias, as quais se garantem também com a constituição de hipotecas sobre o património do fiador], pois, embora se trate de uma garantia especial das obrigações, a fiança, quando constituída, concede ao credor apenas uma garantia geral sobre o património de terceiro, sem qualquer situação de privilégio,

OO. o que, por si só, pode significar que a massa patrimonial do fiador é insuficiente para o cumprimento das suas obrigações, desconhecendo-se os restantes credores detentores de garantia geral sobre esse mesmo património.

PP. É então desde logo, e pelas características próprias do seu regime legal, uma garantia mais frágil para o credor, por comparação com o que sucede com as garantias reais e a garantia bancária, caução ou seguro-caução.

Deste modo,

QQ. A maior ou menor segurança, certeza, celeridade que uma forma de garantia oferece para o credor pode ser medida objectivamente em função da determinação, em termos objectivos, da possibilidade de incumprimento da obrigação de pagamento após interpelação para o efeito, tendo em conta o respectivo regime jurídico, o que decorre da prestação de uma fiança sem qualquer outra garantia associada.

RR. Uma garantia visa, no limite, assegurar que o credor receba o valor em dívida, pelo que a característica da liquidez em tempo útil se encontra intrínseca à idoneidade da mesma.

SS. Por todo o exposto, cremos que a fiança (pelo tipo de garantia que é, sem sequer se equacionar o valor no caso em concreto), não pode ser aceite como capaz de ter um efeito suspensivo da execução fiscal, por não constituir uma garantia idónea para a suspensão da execução fiscal.

TT. Invocar que a administração tributária poderá executar o património da entidade garante, face às razões expostas, esvaziaria de conteúdo e sentido a exigência legal de prestação de garantia idónea com vista à suspensão da tramitação do processo executivo.

UU. A característica da liquidez de uma garantia em tempo útil, invocada pelo órgão de execução fiscal para não aceitar a fiança como garantia, é intrínseca à idoneidade da mesma, servindo este facto de medida à maior ou menor segurança, certeza e celeridade que a garantia oferece para o credor.

VV. Entende, pois a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que a douda sentença sob recurso enferma de erro de julgamento, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis in casu, mais concretamente as que regem a prestação da garantia para efeitos de suspensão do PEF, mais concretamente os arts 52º da LGT e 169º e 199º do CPPT.

Termos em que,

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

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 A Reclamante contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença recorrida.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«As questões a decidir parecem ser a da admissibilidade da garantia prestada por fiança e, se tendo sido oferecida esta e não sendo a mesma aceite por falta de idoneidade, conforme consta do respectivo despacho da Administração Tributária (AT), não resulta afectado pelo vício de violação de lei gerador de anulabilidade, conforme decidido foi.

Analisemos.

Vem-se decidindo, com base no entendimento actualmente dominante na jurisprudência (acs. do S.T.A. de 9-4-97, do TCA Norte de 30-11-11, do T.C.A. Sul de 12-5-2010, todos já identificados nos autos, e ainda nos deste último de 23/9/08 e de 27/9/11, proferidos, respectivamente, nos proces-

sos 2586/01 e 04925/11), no sentido de que é possível proceder à prestação de garantia na dita forma de fiança, o que obtém cobertura na letra da lei, conforme parte final do art. 199.º n.º 1 do C.P.P.T., em que não se vislumbram razões para excluir, pelo menos, pela forma como foi, a fiança.

No presente caso, a decisão que foi preferida pela A.T. a indeferir a mesma sustenta-se na sua menor força e liquidez que outros tipos de garantia, o que parece não bastar para que se possa manter o despacho recorrido.

Com efeito, se a A.T. tinha dúvidas sobre a idoneidade da garantia que foi oferecida sempre deveria ter efectuado uma avaliação/fixação do seu valor, nomeadamente, lançando mão do previsto no art. 250.º do C.P.P.T. e no caso da mesma vir a revelar-se como insuficiente ser pedido o seu reforço, nos termos previstos no art. 52.º n.º 3 da L.G.T., sendo que no seu anterior n.º 2 nenhuma especificação resulta também prevista, para além da mesma ter de ser idónea»

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

1.8 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando considerou que viola a lei a decisão da AT que recusou a fiança como forma de constituição da garantia em ordem a suspender o processo executivo na sequência da declaração de intenção de impugnar administrativa ou judicialmente a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«Para apreciar as questões suscitadas, importa assentar a seguinte matéria de facto:

1 – Em nome da ora reclamante, foi em 22.03.2011, instaurada a execução fiscal n.º 1805201101026364 para cobrança da dívida exequenda de IRC do ano de 2008, no valor total de € 920.119,13, cfr. fls. 1 e 2 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

2 – Com data de 05.04.2011 a reclamante requereu ao Exmo. Chefe do Serviço de Finanças da Maia, a fixação do montante da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução identificada em 1), nos termos constantes de fls. 4 e 5 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3 – Em 08.04.2011 e no âmbito do pedido formulado pela reclamante e identificado em 2), foi proferido pelo Exmo. Chefe do Serviço de Finanças o seguinte despacho “(...) *Em face da informação supra e dos demais elementos constantes do processo e por força do estipulado no artº 199º n.º 1 do CPPT, determino a suspensão do presente processo, condicionada à apresentação, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da notificação do presente Despacho, de garantia idónea no valor de € 1.163.638,20 (...)*”, cfr. fls. 10 destes autos.

4 – Por carta datada de 08.04.2011 foi remetido o despacho referido em 3).

5 – Em 27.04.2011, por requerimento dirigido ao Exmo. Chefe do Serviço de Finanças da Maia, a reclamante apresenta fiança até ao montante de € 1.163.638,20, nos termos constantes de fls. 13 e 14 destes autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

6 – Em 10.08.2011 pelo Exmo. Director da Divisão de Gestão da Dívida Executiva, foi proferido despacho de indeferimento do pedido identificado em 5), com o seguinte teor: (...) *No caso em apreço, para apreciar a admissibilidade ou não da garantia oferecida (fiança até ao montante de € 1.163.638,20, ficando o SPRED, SGPS, SA (...) fiador da sociedade executada) pela sociedade executada, sempre será de referir alguns pontos – quanto a eventual admissibilidade (ou não) da garantia oferecida dada a natureza jurídica deste tipo de garantia e tendo em conta as instruções superiormente difundidas com vista a garantir de forma eficiente e célere a cobrança da dívida executiva; (...)*

*Vejam os agora, sem fazer, no entanto, uma análise à situação concreta, se é de admitir a fiança como garantia idónea em sede da execução fiscal com vista à suspensão dos processos executivos, tendo em conta a legislação em vigor e as instruções difundidas no Ofício-Circulado n.º 60.076, de 29.07.2010, da DSGCT, (...) Importa referir que o presente Ofício-Circulado visa uniformizar os procedimentos da Administração Tributária (evitando-se eventuais factores de discricionariedade) tendo em conta a lei vigente em matéria de prestação de garantias em execução fiscal (nomeadamente artigo 52º da LGT; 169º e 199º, ambos do CPPT), bem como a salvaguarda do interesse público de cobrança dos créditos tributários; (...) Nesse sentido, o órgão da Administração Tributária com competência para autorizar a constituição de garantia no processo “**deve dar preferência à constituição daquelas garantias que apresentem maior grau de liquidez**, entendendo-se por tal aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, directa e imediata, em sede da respectiva execução”; (...) Nestes termos, é entendido dever “**dar-se preferência à constituição de garantia bancária, caução, ou seguro caução**”. **E, quando não seja possível a constituição das garantias referidas no n.º 1 do artigo 199º do CPPT, “deve dar-se preferência à constituição de garantias sobre bens imóveis, sob a forma de hipoteca voluntária**”. (...) Porém “em caso de absoluta impossibilidade de constituição de garantia bancária, caução, seguro-caução ou, secundariamente, de hipoteca, **é que se deverá admitir a constituição de garantia sobre bens móveis, como seja o caso do penhor**” (...) Em suma e face ao exposto, poder-se-á concluir que: (...) as instruções difundidas no Ofício-Circulado n.º 60.076 de 29.07.2010, da DSGCT não contemplam a fiança como garantia idónea; (...) E assim será, porventura, dado a*

*natureza jurídica e a capacidade deste tipo de garantia de não assegurar de forma plena e segura os interesses de efectiva cobrança da Fazenda Pública, na medida em que poderão advir obstáculos ao pagamento de quantia garantida, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar. (...) Assim, (...) sou do parecer que não será de aceitar a fiança como garantia idónea (...)*. (ACTO RECLAMADO)

7 – O despacho referido em 6) foi notificado à reclamante por carta datada de 02.09.2011, cfr. fls.157 destes autos.

8 – Em 09.09.2011 foi apresentada a petição de reclamação nos termos do artº 276º do CPPT, cfr. fls. 160 e 161 destes autos.

9 – Por despacho proferido em 13.09.2011 foi mantido o acto reclamado, cfr. fls. 350 destes autos e que aqui se dá por reproduzido».

2.1.2 Para melhor compreensão da situação fáctica à qual ora cumpre verificar da correcção do direito aplicável, afigura-se-nos pertinente respigar aqui o teor de alguns dos documentos para que a sentença remeteu nos factos que deu como provados, o que fazemos nos seguintes termos (5):

10 - No requerimento de fls. 4 e 5, referido supra em 2, a Executada pediu ao Chefe do Serviço de Finanças da Maia 1 a fixação do montante da garantia a prestar em ordem à suspensão da execução fiscal pois pretendia reagir graciosa ou contenciosamente contra a liquidação do imposto;

11 - Pelo documento aludido supra em 5, subscrito pelos administradores da sociedade denominada “SPRED, SGPS, S.A.”, que disseram ter poderes para o acto, esta declarou constituir-se fiadora da sociedade Executada até ao montante de € 1.163.638,20, fixado pelo órgão de execução fiscal como montante da garantia a prestar, declarando ainda que «[a] presente fiança é prestada para efeito de suspensão do processo de execução fiscal n.º 1805201101026364, até resolução definitiva do litígio jurídico-tributário que envolve a liquidação exequenda, ficando da responsabilidade do fiador o pagamento, até à sobredita verba, renunciando ao benefício de excussão prévia previsto no artigo 638.º do Código Civil».

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida de IRC, a Executada, manifestando a intenção de impugnar graciosa ou contenciosamente a liquidação daquele imposto, requereu ao órgão de execução fiscal a fixação do montante da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução, nos termos do art. 169.º do CPPT.

Na sequência da notificação que lhe foi feita do montante da garantia a prestar, a Executada apresentou um documento pelo qual uma sociedade terceira se obrigou perante a AT como fiadora pelo montante calculado pelo órgão de execução fiscal para efeitos de prestação da garantia, com expressa renúncia ao benefício da excussão prévia.

O órgão da AT competente para o efeito (6), indeferiu o requerimento da Executada, com o fundamento de que, em face da legislação em vigor e das instruções veiculadas pelo Ofício-Circulado n.º 60.076, de 29 de Julho de 2010, da DSGCT), a fiança não é um modo legalmente admissível de prestação de garantia. Se bem interpretamos a referida decisão, o órgão de execução fiscal entendeu proceder à apreciação da idoneidade da fiança em abstracto, ou seja, nas suas próprias palavras, «sem fazer [...] uma análise à situação concreta», mas apenas verificando «se é de admitir a fiança como garantia idónea em sede da execução fiscal». Assim, e considerando que

- «o órgão da Administração Tributária com competência para autorizar a constituição de garantia no processo “deve dar preferência à constituição daquelas garantias que apresentem maior grau de liquidez, entendendo-se por tal aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, directa e imediata, em sede da respectiva execução”», que

- «é entendido dever “dar-se preferência à constituição de garantia bancária, caução, ou seguro caução”. E, quando não seja possível a constituição das garantias referidas no n.º 1 do artigo 199º do CPPT, “deve dar-se preferência à constituição de garantias sobre bens imóveis, sob a forma de hipoteca voluntária”» e que

- «“em caso de absoluta impossibilidade de constituição de garantia bancária, caução, seguro-caução ou, secundariamente, de hipoteca, é que se deverá admitir a constituição de garantia sobre bens móveis, como seja o caso do penhor”»,

concluiu que «as instruções difundidas no Ofício-Circulado n.º 60.076 de 29.07.2010, da DSGCT não contemplam a fiança como garantia idónea; [...] *E assim será, porventura, dado a natureza jurídica e a capacidade deste tipo de garantia de não assegurar de forma plena e segura os interesses de efectiva cobrança da Fazenda Pública, na medida em que poderão advir obstáculos ao pagamento de quantia garantida, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar*».

Ou seja, a AT indeferiu a requerida prestação de garantia através de fiança com fundamento na inidoneidade da mesma, reconduzindo o juízo sobre a idoneidade da fiança, não à apreciação da capacidade económica do fiador, mas a uma apreciação em abstracto sobre a fiança como modo de prestar garantia, concluindo que a mesma seria inadmissível, quer porque não está prevista no art. 199.º do



CPPT, quer porque não assegura plena e seguramente o interesse público da efectiva cobrança dos créditos por impostos, uma vez que não proporciona o grau de liquidez requerido, pois poderão surgir dificuldades na realização do valor monetário que lhe está subjacente.

A Executada reclamou para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto dessa decisão com o fundamento de que a mesma enferma de violação de lei. Alegou, em resumo e no que ora nos interessa, que a AT não pode excluir a fiança dos diversos meios legalmente admissíveis de constituição de garantia.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto atendeu a argumentação da Reclamante e anulou o acto reclamado. Para tanto, louvando-se num acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte<sup>(7)</sup>, considerou, em síntese, que a enumeração das garantias a que alude o art. 199.º, n.º 1, do CPPT não é taxativa, sendo que aquele artigo não veda a possibilidade de constituição de garantia mediante fiança, cuja idoneidade deve ser aferida caso a caso, com vista à determinação da capacidade do fiador para pagar o valor garantido.

A Fazenda Pública discorda dessa decisão: por um lado, mantém que o art. 199.º do CPPT não admite a fiança como modo de constituição da garantia (cfr. conclusões *K* a *T*); por outro lado e subsidiariamente, sustenta que nunca a fiança poderia haver-se como garantia idónea (cfr. conclusões *U* a *UU*).

Assim, a questão que cumpre apreciar e decidir é exclusivamente a de saber se o art. 199.º do CPPT exclui a possibilidade de constituição de garantia em ordem à suspensão da execução fiscal por fiança e, ainda que não a exclua, se tal meio de prestação da garantia deve, em abstracto, ter-se por inidóneo.

#### 2.2.2 A FIANÇA COMO MEIO DE CONSTITUIÇÃO DE GARANTIA: SUA ADMISSIBILIDADE E IDONEIDADE

O art. 52.º da Lei Geral Tributária (LGT) dispõe nos seus n.ºs 1 e 2:

«1. A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre as empresas associadas de diferentes Estados membros.

2. A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

[...].»

Por seu turno, o art. 169.º do CPPT diz nos seus n.ºs 1 e 2:

«1. A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.

2. A execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda».

Como ensina JORGE LOPES DE SOUSA, comentando o art. 169.º do CPPT, «os actos tributários (liquidação de quantias) são susceptíveis de execução imediata, através de processo de execução fiscal, findo o prazo de pagamento voluntário, como decorre do art. 88.º do CPPT.

Findo esse prazo de pagamento voluntário dos tributos, é extraída certidão de dívida pelos serviços competentes, que é enviada aos órgãos periféricos locais competentes para instauração que a devem promover, independentemente de o acto subjacente à certidão ter sido impugnado graciosa ou contenciosamente (arts. 88.º, n.ºs 1 e 4, 149.º e 152.º do CPPT).

No entanto, a execução suspender-se-á nos casos previstos neste art. 169.º do CPPT, desde que tenha sido constituída ou prestada garantia, nos termos dos arts. 195.º e 199.º, ou tiver sido efectuada penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido ou tiverem sido nomeados bens à penhora pelo executado no prazo referido no n.º 6 do art. 199.º do CPPT, que sejam suficientes para aquele efeito (n.º 4 deste mesmo artigo). Para além disso, há situações em que o efeito suspensivo pode ser obtido sem prestação de garantia [...].

Esta suspensão está prevista genericamente no art. 52.º da LGT para os casos de pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução fiscal que tenham por objecto a *ilegalidade* ou *inexigibilidade* da dívida exequenda»<sup>(8)</sup>.

No caso *sub judice*, a Executada, manifestando a intenção de impugnar graciosa ou contenciosamente a liquidação de IRC ora em cobrança coerciva, disse pretender constituir garantia em ordem à

suspensão da execução fiscal e, na sequência da notificação que lhe foi feita pelo órgão de execução fiscal do montante da garantia a prestar, veio oferecer a fiança documentada a fls. 16 dos presentes autos.

Sustenta a Recorrente que a fiança não constitui forma admissível de prestação da garantia porque não está como tal prevista no art. 199.º do CPPT.

Recordemos a redacção dos n.ºs 1, 2 e 4 daquele artigo:

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

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

[...]

4. Vale como garantia, para os efeitos do n.º 1, a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efectuar em bens nomeados para o efeito pelo executado no prazo referido no n.º 7».

A leitura do artigo revela inequivocamente que a enumeração feita no n.º 1 não é taxativa, mas meramente exemplificativa, como resulta da sua parte final, onde expressamente se prevê a possibilidade da garantia ser prestada por «qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente».

Salvo o devido respeito, não faz sentido sustentar, como o faz a Recorrente, que naquele conceito aberto cabem apenas as formas de prestação de garantia previstas nos n.ºs 2 – penhor ou hipoteca voluntária – e 4 – penhora já efectuada ou a efectuar em bens suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido – do mesmo artigo. A ser assim, o legislador por certo teria optado por outra redacção que traduzisse essa sua intenção e não faria sentido algum a referência feita no n.º 1 do preceito a «qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente», sobretudo antecedida da conjunção disjuntiva *ou* (cfr. art. 8.º, n.º 3, do Código Civil (CC)). Na verdade, na interpretação que a Recorrente preconiza para o art. 199.º, de que as únicas formas de prestação de garantia legalmente admissíveis são as aí expressamente aludidas, por que teria o legislador incluído no n.º 1 tal referência? A aceitar-se a tese da Recorrente, essa referência seria absolutamente redundante, pois a interpretação do artigo sempre seria a mesma, ainda que no n.º 1 não se tivesse incluído aquela passagem. Por outro lado, que sentido faria o recurso ao conceito aberto em face da completa determinação das situações fácticas susceptíveis de o preencherem, ademais tão escassas?

Manifestamente, a lei, apesar de especificar algumas das formas por que pode ser prestada a garantia, fá-lo a título meramente exemplificativo, enunciando as mais comuns; mas, como resulta clara e inequivocamente do teor do n.º 1 do art. 199.º do CPPT, podendo a garantia ser constituída por qualquer outro meio que assegure o pagamento da dívida exequenda e do acrescido<sup>(9)</sup>.

Nesse conceito aberto – «qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente» – cabe, designadamente, a fiança.

Pela fiança, que é uma das garantias especiais das obrigações, o fiador obriga-se pessoalmente perante o credor a satisfazer o direito de crédito que este tem sobre o devedor, constituindo-se, assim, o fiador como verdadeiro devedor do credor e respondendo, em princípio, com todo o seu património (cfr. art. 627.º, n.º 1, do CC).

A obrigação do fiador é acessória da do devedor, o que significa que a obrigação daquele tem o mesmo conteúdo da obrigação deste, como resulta do disposto no art. 634.º do CC, que dispõe: «A fiança tem o conteúdo da obrigação principal e cobre as consequências legais e contratuais da mora ou culpa do devedor».

Por outro lado, embora, por regra, a fiança tenha natureza subsidiária, o que significa que o fiador tem o direito de se opor à execução dos seus bens enquanto não estiver executado o património do devedor principal (cfr. art. 638.º do CC<sup>(10)</sup>), pode o fiador renunciar a esse benefício, como resulta do disposto no art. 640.º, alínea *a*), do CC<sup>(11)</sup> e como sucedeu no caso *sub judice* (cfr. n.ºs 5 e 11 dos factos provados).

Note-se, no entanto, que a característica da subsidiariedade da fiança nunca conflitua com a sua característica essencial – a acessoriedade –, pois o fiador nunca deixa de ser pessoalmente obrigado a garantir com o seu património a satisfação do crédito (cfr. o já referido art. 627.º do CC), podendo ser chamado a cumprir mesmo antes mesmo do devedor (cfr. art. 641.º do CC<sup>(12)</sup>).

Assim, em abstracto e na medida em que a fiança constitui um meio de assegurar convenientemente o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, temos que admiti-la como um meio legalmente admissível de constituição de garantia<sup>(13)</sup>. Isto, obviamente, sem prejuízo do juízo que venha a ser efectuado em concreto relativamente à capacidade e idoneidade do fiador (cfr. art. 633.º, n.º 1, do CC<sup>(14)</sup>).

Não podemos, pois, concordar com a Recorrente quando esta sustenta que o art. 199.º do CPPT exclui a possibilidade da garantia se constituir mediante a prestação de fiança.

Note-se ainda que, como bem salientou a Recorrida, quando o legislador entendeu restringir as formas de garantia admissíveis, enumerou clara e taxativamente as que eram aceites, como sucede no art. 193.º do Código Aduaneiro Comunitário, e nem aí excluiu a fiança.

Aliás, como bem se salientou no referido acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 30 de Novembro de 2011, mal se compreenderia que se privilegiasse a garantia bancária, a caução ou o seguro-caução de entidade bancária, instituição financeira de crédito, sociedade financeira, seguradora ou outra legalmente habilitada a exercer a actividade de concessão de garantias, que se encontrasse em situação de grandes dificuldades financeiras, sobre uma fiança prestada por pessoa de reconhecida solvabilidade e grande robustez económica, apenas porque ali se oferece uma forma de caução e aqui temos uma fiança. Na verdade, como aí ficou dito, não é a forma abstracta da prestação da garantia ou a actividade prosseguida por quem a presta que, por si só, atesta a sua idoneidade.

Esta há-de resultar, isso sim, da avaliação que for efectuada em concreto sobre a susceptibilidade de assegurar o pagamento da quantia exequenda e do acrescido.

Não é essa a tese da Recorrente, que sustenta a título subsidiário (ou seja, para a eventualidade de se entender, como entendemos, que o art. 199.º do CPPT não exclui a possibilidade da constituição da garantia por fiança) que tal forma de prestação de garantia nunca poderia haver-se por idónea.

Isto, em síntese, porque considerou, na leitura que fez das instruções administrativas veiculadas pelo Ofício-Circulado n.º 60.076, de 29 de Julho de 2010, da DSGCT, que a AT, no que se refere à prestação de garantia deve preferir as garantias de maior e melhor liquidez, como tal se entendendo aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, directa e imediata, e com cobrança expedita e célere.

Salvo o devido respeito, os fundamentos em que a AT suportou o indeferimento da fiança oferecida não constituem parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia, pelo que ao utilizá-los e neles suportar a recusa da garantia oferecida incorreu em violação de lei.

Na verdade, o órgão da execução fiscal, perante o oferecimento de garantia mediante fiança, e não se questionando a capacidade do fiador se obrigar nem os quantitativos e prazos dos n.ºs 5 e 6 do art. 199.º do CPPT, deve limitar-se, com vista à averiguação da respectiva idoneidade, se a fiança é ou não susceptível de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, *maxime* em face do património do fiador. O legislador, na definição da idoneidade legalmente necessária da garantia a prestar para efeito da suspensão do processo executivo, apenas exigiu que a mesma fosse suficiente para assegurar o pagamento dos créditos em cobrança e do acrescido.

Assim, e pese embora uma inegável margem de discricionariedade que assiste à AT nesta matéria<sup>(15)</sup>, a verdade é que não podem relevar-se como fundamentos válidos os atinentes ao grau de liquidez da garantia.

Como ficou dito no referido acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Fevereiro passado, «[n]a execução fiscal confluem dois interesses conflitantes: o da administração fiscal na realização da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida exequenda. Dando prevalência ao primeiro, a lei faz depender a suspensão da execução da prestação de garantia idónea, que cubra a totalidade da dívida exequenda. O que significa que a garantia há-de ser adequada a satisfazer o interesse da exequente, mas sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado. Uma garantia bancária ou um seguro-caução oferecem à exequente maior liquidez imediata do que uma hipoteca ou um penhor de coisas, mas, por outro lado, trata-se de garantias que são mais onerosas para o executado, dado que quer a hipoteca quer o penhor não envolvem encargos com repercussões imediatas na esfera patrimonial do requerente.

Assim se compreende que legislador tenha consagrado no art. 199º do CPPT um conceito amplo de garantia idónea, com vista a acautelar a maior ou menor dificuldade para o executado em conseguir, sem onerar excessivamente a sua situação, apresentar garantia adequada a suspender a execução. E, no mesmo sentido, se deve entender o facto de não se estabelecer nenhuma preferência ou qualquer graduação das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor eficácia resultante da maior ou menor liquidez imediata.

Em conformidade com a melhor doutrina, diz-se que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado” (Neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.).

No mesmo sentido, estando em causa um pedido de substituição de bens penhorados por garantia bancária, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 7/12/2011, proc n.º 1006/11, ficou consignado que tal substituição seria admissível, ponto é que “a garantia cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, atenta a previsível duração do processo, pois apenas a garantia da totalidade da dívida exequenda controvertida e acrescido garantem a suspensão da execução até à decisão do pleito”».

Estes considerandos são igualmente válidos relativamente à fiança. É inegável que as diversas formas de prestação de garantia não têm a mesma qualidade ou eficácia, sendo que algumas conferem à AT, enquanto credora, uma maior garantia, na medida em que podem dispensar ou, pelo menos, reduzir ulteriores diligências ou procedimentos com vista à sua execução. Porém, como ficou dito no citado aresto, o legislador não pretendeu dotar a AT de garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão-só de *garantia idónea*, que o mesmo é dizer adequada ao fim em vista. Não pode perder-se de vista que prestar garantia não é efectuar o pagamento, mas tão-só vincular um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.

Assim, como deixámos já dito, a recusa de uma garantia deverá alicerçar-se em razões objectivas relacionadas com a susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não podendo a AT fundamentar essa recusa em aspectos qualitativos das garantias, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art. 199.º do CPPT.

A interpretação subscrita pela Recorrente permitiria à AT estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar todas as que não assegurassem imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto.

Voltando ao caso dos autos, o órgão decisor reconhece que nem sequer procedeu à avaliação em concreto da garantia oferecida, que rejeitou exclusivamente com o fundamento que este tipo de garantia – fiança – não seria admissível, apenas com o argumento da sua maior segurança e qualidade (liquidez imediata), o que significa que não há interesse público que justifique o sacrifício dos interesses da Executada. Note-se que a AT deve pautar a sua actuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, art. 55.º da LGT, art. 46.º do CPPT e art. 5.º, n.º 2, do Código de Procedimento Administrativo), o que aponta para a necessidade da ponderação dos interesses em jogo de molde a não sacrificar nenhum deles.

A AT pode recusar a fiança oferecida se achar que a mesma, em concreto, não garante o pagamento da quantia exequenda e do acrescido. O que não pode é, em abstracto, recusar essa forma de prestação de garantia, em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos da Executada.

Aliás, o Ofício-Circulado n.º 60.076, de 29 de Julho de 2010, da DSGCT, salvo o devido respeito, não suporta a interpretação que dele fez o órgão decisor (e, se a suportar, então haverá de concluir-se pela ilegalidade das instruções por ele veiculadas). Na verdade, as instruções veiculadas por aquele ofício em ponto algum excluem a fiança como modo de prestação da garantia e visaram apenas «uniformizar os procedimentos e as práticas dos Serviços da DGCI à face da lei vigente em matéria de prestação de garantias em execução fiscal, bem como a salvaguarda do interesse público de cobrança dos créditos». A única tomada de posição administrativa que conhecemos a esse propósito é a do Despacho com o n.º 642/2002, de 11 de Março de 2002, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no seguinte sentido:

«Os Serviços da Direcção-Geral dos Impostos competentes, nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 199.º do CPPT, para apreciar as garantias a prestar para assegurar os créditos tributários exequendos, devem aceitar a título de garantia e em cumprimento do consignado no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, qualquer garantia ou meio susceptível de assegurar os créditos do Estado, designadamente a fiança de pessoa singular ou colectiva, respectivamente domiciliada ou com sede em território português, cujos rendimentos de fonte nacional, património localizado em Portugal e/ou capital social e declarações de rendimentos demonstrem a sua capacidade sustentada de pagar o montante a garantir, nos termos do n.º 5 daquele mesmo artigo 199.º do CPPT».

Em suma, ao ter fundado a decisão de recusa da garantia oferecida através de fiança em parâmetros que, seguramente, não integram o critério legal de aferição da idoneidade dessa garantia, incorreu o respectivo autor em vício de violação de lei, a determinar a respectiva anulação, como bem decidiu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Por tudo o exposto, o recurso não merece provimento.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulámos as seguintes conclusões:

I - Do art. 199.º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu n.º 1: «ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente».

II - Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da AT caso a caso, em concreto, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido.

III - A AT não pode recusar a constituição da garantia mediante fiança com o fundamento que esta não lhe dá segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Apesar de no relatório e na parte inicial da fundamentação a sentença referir que o pedido formulado pela Executada ao órgão de execução fiscal foi de «substituição de garantia bancária por fiança de igual valor», não é isso que resulta da matéria de facto que foi dada como assente.

(<sup>2</sup>) A prestação de garantia foi pedida, ao abrigo do disposto no art. 169.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em ordem à suspensão da execução fiscal por a Executada ter manifestado a intenção de impugnar administrativa ou judicialmente contra a liquidação do imposto que está na origem da dívida exequenda.

(<sup>3</sup>) Ofício que pode ser consultado na íntegra em

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/DE11F847-5746-4142-ADFC-EEA0F609DCF9/OFICIO\\_60076\\_.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/DE11F847-5746-4142-ADFC-EEA0F609DCF9/OFICIO_60076_.pdf).

(<sup>4</sup>) Por facilidade de transcrição, vamos reproduzir as notas de rodapé no próprio texto, entre parêntesis rectos.

(<sup>5</sup>) Note-se que, mesmo nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo funciona como tribunal de revista, se tem entendido que cabem dentro dos seus poderes de cognição os factos constantes do próprio processo judicial, apreensíveis por mera percepção. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

(<sup>6</sup>) Nos termos do art. 199.º, n.º 8, do CPPT, o órgão competente para apreciar as garantias é aquele a que competiria autorizar o pagamento em prestações, ou seja, de acordo com o art. 197.º do mesmo Código, aquela competência reparte-se entre o órgão periférico regional e o órgão da execução fiscal, consoante o valor da dívida exequenda seja ou não superior a 500 UC. Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 8 ao art. 199.º, pág. 415.

(<sup>7</sup>) O acórdão proferido em 30 de Novembro de 2011, no processo com o n.º 1423/11.5BEPRT (sendo que o número referido na sentença resulta de lapsos), disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2761b93ca5ef5bb18025796b0050e84d?OpenDocument>.

(<sup>8</sup>) Ob. cit., volume III, anotação 2 ao art. 169.º, págs. 207/208.

(<sup>9</sup>) Nesse sentido: na jurisprudência, o acórdão de 9 de Abril de 1997 desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo com o n.º 21.021, publicado no Apêndice ao Diário da República de 9 de Outubro de 2000, (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1997/32220.pdf>), págs. 886 a 890, sendo embora que o aresto se refira ao art. 282.º do Código de Processo Tributário, este artigo tem hoje correspondência no art. 199.º do CPPT; na doutrina, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 2 ao art. 199.º, pág. 411.

(10) Diz o art. 638.º do CC:

«1. Ao fiador é lícito recusar o cumprimento enquanto o credor não tiver executado todos os bens do devedor sem obter a satisfação do seu crédito.

2. É lícita ainda a recusa, não obstante a excussão de todos os bens do devedor, se o fiador provar que o crédito não foi satisfeito por culpa do devedor».

(<sup>11</sup>) Diz o art. 640.º do CC na sua alínea a):

«O fiador não pode invocar os benefícios constantes dos artigos anteriores:

a) Se houver renunciado ao benefício da excussão e, em especial, se tiver assumido a obrigação de principal pagador; [...].»

(<sup>12</sup>) Diz o art. 641.º do CC:

«1. O credor, ainda que o fiador goze do benefício da excussão, pode demandá-lo só ou juntamente com o devedor; se for demandado só, ainda que não goze do benefício da excussão, o fiador tem a faculdade de chamar o devedor à demanda, para com ele se defender ou ser conjuntamente condenado.

2. Salvo declaração expressa em contrário no processo, a falta de chamamento do devedor à demanda importa renúncia ao benefício da excussão».

(<sup>13</sup>) É neste sentido que têm vindo a decidir os tribunais centrais administrativos. Vide os seguintes acórdãos:

• do Tribunal Central Administrativo Norte

de 23 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 1497/11.9BEPRT, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/58da49f26f8266c3802579650042bde1?OpenDocument>;

de 30 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 1423/11.5BEPRT, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2761b93ca5ef5bb18025796b0050e84d?OpenDocument>;

de 18 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 2615/11.2BEPRT, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ba6b0667f03242e480257996004f8e34?OpenDocument>;

• do Tribunal Central Administrativo Sul

de 6 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 3966/10, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e2b23d90e326312f80257734003c2597?OpenDocument>.

(<sup>14</sup>) Diz o art. 633.º, n.º 1, do CC:

«1. Se algum devedor estiver obrigado a dar fiador, não é o credor forçado a aceitar quem não tiver capacidade para se obrigar ou não tiver bens suficientes para garantir a obrigação.

[...].»

(<sup>15</sup>) Sobre a questão, vide os seguintes recentes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 786/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b93c19ff50f44278025791a003aa551?OpenDocument>;

de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no processo com o n.º 126/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d8816a5999c153cf802579b80056a4fd?OpenDocument>.

**Acórdão de 14 de Março de 2012.**

Processo n.º 885/11-30.

Recorrente: “CARI Construtores, S. A.”

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes

1. Na parte decisória do acórdão proferido nestes autos em 29 de Fevereiro de 2012, incorremos num lapso de escrita: escrevemos “Tribunal Central Administrativo” onde queríamos escrever “Supremo Tribunal Administrativo”.

2. Cumpre, pois, corrigir esse erro manifesto lapso material.

3. Assim, e ao abrigo do disposto no art. 667.º, n.º 1, e 716.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, rectificar o acórdão proferido nos autos em 29 de Fevereiro de 2012 nos termos acima expostos.

Notifique e, após o trânsito, proceda à anotação no local próprio.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

**Acórdão de 14 de Março de 2012.****Assunto:**

*Omissão de pronúncia. Apoio judiciário. Deferimento tácito. Indeferimento expreso. Taxa de justiça inicial.*

**Sumário:**

- I — Se a sentença se pronuncia e decide questão que o Tribunal foi chamado a resolver; então, independentemente de eventual erro de julgamento do decidido, não se verifica nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.*
- II — Perante revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede de oposição (processo onde o oponente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de concessão de apoio judiciário) aqui apenas se impunha notificá-lo para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do artigo 24.º — cfr: também o disposto no n.º 4 do artigo 29.º, ambos da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho.*

Processo n.º 935/11-30.

Recorrente: Paulo Jorge Marques de Queirós Salcedas da Cunha.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

**1. RELATÓRIO**

1.1 Paulo Jorge Marques de Queirós Salcedas da Cunha (adiante Oponente e Recorrente) deduziu oposição a uma execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade, reverteu contra ele por o órgão de execução fiscal o ter considerado responsável subsidiário pelas dívidas exequendas e verificados os pressupostos para o respectivo chamamento à execução.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou verificada a excepção dilatória inominada decorrente da falta de pagamento da taxa de justiça inicial e, em consequência, absolveu da instância a Fazenda Pública.

1.3 O Oponente recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Administrativo e o recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações do recurso com as seguintes conclusões:

«1ª

O oponente requereu a concessão do benefício de apoio judiciário ao Instituto de Segurança Social do Porto, IP, Centro Distrital do Porto (ISS, IP), em 14 de Janeiro de 2009.

2ª

Por ofício registado de 28.04.2009, foi notificado do douto despacho, de 12 de Março de 2009, que determina a junção aos autos do comprovativo do pagamento de taxa de justiça inicial.

3ª

Em 11 de Maio de 2009, o recorrente invoca – nos termos e para os efeitos do disposto no art. 25º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 34/2004, de 29.07 – perante o Tribunal, a formação de deferimento tácito do pedido de concessão de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social, IP.

4ª

Sobre este requerimento não recaiu nenhum despacho.

5ª

Só pelo ofício datado de 20 de Setembro de 2010 – mais de 1 ano volvido – o recorrente volta a ser notificado pelo Tribunal, desta vez para lhe comunicar o despacho de 14 de Setembro de 2010, que novamente ordena o pagamento da taxa de justiça inicial atento o indeferimento do pedido de apoio judiciário.

6ª

Com o sobredito despacho o recorrente é notificado do ofício n.º 132264, de 1 de Julho de 2010, do ISS, IP.

7ª

Com data de 24 de Setembro de 2010 – dentro do prazo legal, portanto –, o recorrente arguiu a nulidade (art. 16º) decorrente da falta de resposta ao seu requerimento de 11 de Maio de 2009.

8ª

Com excepção da douta pronúncia do Il. M.M.P, a que respondeu, o recorrente não voltou a ser notificado senão do despacho final, que pôs termo ao processo.

9ª

Ocorre, por conseguinte, omissão de pronúncia do Tribunal relativamente ao requerimento do recorrente, de 11 de Maio de 2009, em contravenção ao disposto no art. 125º, n.º 1, CPPT, omissão geradora de nulidade do despacho que põe fim ao processo.

Com efeito,

10ª

Diz a douta sentença que o impetrante (recorrente) não só não pagou a taxa quando do primeiro convite como recalcitou quando novamente convidado, na sequência da junção aos autos de alegado despacho revogatório da Segurança Social (ISS, IP).

11ª

A verdade é que, de convite em convite para pagar a taxa de justiça, o Tribunal não chegou a pronunciar-se, nunca, sobre o pedido que o recorrente lhe dirigiu, em 11 de Maio de 2009, de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário.

12ª

E também nada disse – nova omissão de pronúncia – relativamente ao requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1ª e 2ª vias que alegadamente enviou ao ora recorrente.

13ª

Dois requerimentos, dois silêncios.

14ª

Não é verdadeira pronúncia sobre a questão a mera alusão feita, no despacho final, à questão do deferimento tácito invocado pelo oponente. Aí se diz, tão-somente, que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu. Lembra-se até, a propósito, o Acórdão TCAN, de 15.11.2007, rec. 00845/06.8BEPRT.

15ª

Há verdadeira omissão de pronúncia porque o M.mo Juiz [do Tribunal] *a quo* faz uma menção ao efeito jurídico decorrente da revogação administrativa do deferimento tácito – questão lateral e diversa, levada ao processo *motu proprio* –, mas não ataca a verdadeira questão levantada pelo recorrente.

16ª

O que o recorrente disse, e manteve na pronúncia efectuada na sequência da douta promoção do Senhor Procurador da República, é que uma vez devolvida a questão do deferimento tácito, em devido tempo, ao Tribunal, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair.

17ª

Sobre esta questão concreta, nada. Nem antes do despacho que pôs fim ao processo, nem no próprio despacho.

18ª

Caso se entenda que não há verdadeira omissão de pronúncia, e que ao menos no despacho final se conhece da invocada nulidade, então haverá, pelo menos, erro de julgamento.

19ª

Isto porque efectivamente houve deferimento tácito da pretensão do oponente e o ISS, IP já não o podia revogar.

20ª

O acto do ISS, IP é nulo, por usurpação de poder judicial – cfr. art. 133º, n.º 2, alínea a), do Código do Procedimento Administrativo.

21ª

Com efeito, estando a questão da formação do deferimento tácito devolvida ao Tribunal – e a lei permite-o, excepcionalmente, neste caso (cfr. art. 25º da Lei n.º 34/2004) – cessa no ISS, IP o poder de praticar validamente qualquer acto susceptível de interferir na definição jurídica de uma matéria que está sob apreciação jurisdicional.

22ª

É intenção da lei, na norma legal vinda de referir, que o Tribunal aprecie, *por si mesmo*, a questão do deferimento tácito, justamente para evitar demoras abusivas dos serviços do Estado e para não criar uma relação de *dependência* ou *subalternidade* do poder judicial relativamente ao poder executivo, e (não temos dúvidas) como garantia de um efectivo acesso ao direito e aos tribunais.

23ª

Assim, se o Tribunal podia conhecer a questão, e se a deveria ter conhecido em sentido favorável ao aqui recorrente, então errou quando decidiu (suposto que não omitiu a respeito, o que não concedemos) em sentido negativo *por causa de um acto posterior do ISS, IP...* absolutamente irrelevante porque praticado mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão em Tribunal.



24ª

No limite, o entendimento seguido pelo Tribunal recorrido levar-nos-ia a este absurdo: o Tribunal julgava o pedido deferido tacitamente (pois tinha poderes para isso); passado mais de 1 ano a Segurança Social revogava o acto, e o Tribunal teria de acatar esse entendimento administrativo, de sentido contrário a prévia pronúncia judicial que, além de pretérita, estaria coberta pelo caso julgado.

25ª

Por este exemplo, com valor heurístico para o caso vertente, talvez se entenda melhor o raciocínio do recorrente quando afirma a nulidade do acto revogatório com fundamento na usurpação de poder judicial, pelo menos a partir do momento em que a questão é devolvida ao Tribunal e entra nos seus poderes de cognição.

26ª

No caso dos presentes autos, é inegável que a pronúncia administrativa ocorre mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão no tribunal recorrido.

27ª

Não é só a prevalência das decisões judiciais que está aqui em causa. É também o seu prestígio: mal fora que o Tribunal tivesse decidido no sentido do deferimento e viesse, mais de 1 ano volvido, a Segurança Social revogar o acto tácito, contra o judicialmente decidido. Esse acto a lei comina-o com a nulidade – 133º, n.º 2, alínea a) do CPA (usurpação de poder).

28ª

Em resumo, o deferimento tácito implica o deferimento do pedido de apoio judiciário, sendo irrelevantes as pronúncias ulteriores, qualquer que seja o seu sentido, modificativo ou extintivo – cfr. a boa jurisprudência plasmada no Ac. TRL, de 12.06.2007, proferido no processo n.º 428/2007-1, perfeitamente transportável, sem engulhos, para a jurisdição administrativa, por ser idêntica a questão nele tratada. Neste recurso jurisdicional, tal como no caso do acórdão da Relação de Lisboa, o recorrente invocou a formação do deferimento tácito muito antes do momento em que poderia eventualmente impugnar graciosamente ou contenciosamente o acto denegatório/revogatório da sua pretensão deduzida perante os serviços da Administração Pública.

29ª

A decisão recorrida, salvo melhor opinião, viola o n.º 1 e n.º 2 do art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, o art. 133º, n.º 2, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo – na medida em que a revogação, em sede administrativa é nula –, e viola, principalmente, o invocado art. 288º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi art. 2º do CPPT.

Termos que deverá a douta sentença ser declarada nula por omissão de pronúncia; quando assim não se entenda, deverá, com fundamento em erro de direito, ser revogada por outra que mande prosseguir os trâmites normais do processo, com apoio judiciário, na modalidade de dispensa da taxa de justiça e demais encargos do processo» (¹).

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Recorrente foi notificado para sintetizar as conclusões, o que veio fazer nos seguintes termos:

«1º

A douta sentença incorre na nulidade prevista no art.º 125.º n.º 1 do CPPT – omissão de pronúncia – por falta de resposta aos requerimentos de 11.05.2009 e de 24.09.2010 do recorrente.

2º

Invocado o deferimento tácito pelo recorrente, perante o tribunal (em 11.05.2009), a pronúncia posterior da Administração (ocorrida em 5.05.2010) é nula pois incorre no vício de usurpação de poder judicial – cfr. art.º 133º, n.º 2, alínea a), do CPA.

3º

Uma vez devolvida a questão da formação do deferimento tácito ao tribunal, a lei exclui que quaisquer outras autoridades disponham validamente sobre o mesmo objecto, sob pena de incorrer no vício já invocado supra. É esse o sentido do art.º 25º da Lei n.º 34/2004, de 29.07.

## 4º

O tribunal recorrido, se em vez de ter silenciado, tivesse decidido (como era devido) no momento em que o recorrente lhe propõe a questão, teria fatalmente reconhecido a formação do deferimento tácito, e o direito do recorrente, atento o prazo que já tinha decorrido desde que este requereu o benefício de apoio judiciário.

## 5º

Acresce que o recorrente não só requereu o reconhecimento judicial da formação do deferimento tácito (em 11.05.2009), como, não tendo obtido resposta, reclamou da omissão na primeira oportunidade em que o podia fazer (24.09.2010), sem que sobre a reclamação haja recaído qualquer despacho.

## 6º

A decisão recorrida é por isso nula por omissão de pronúncia. Caso assim não se entenda, incorre em erro quanto aos pressupostos de direito, por violação do n.º 1 e n.º 2 do art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, do art. 133º, n.º 2, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo e do art. 288º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi art. 2º do CPPT (e que era inaplicável na espécie *sub judicio*).

Termos que deverá a dita sentença ser declarada nula por omissão de pronúncia; quando assim não se entenda, deverá, com fundamento em erro de direito, ser revogada por outra que mande prosseguir os trâmites normais do processo, com apoio judiciário, na modalidade de dispensa da taxa de justiça e demais encargos do processo».

1.7 O Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida, com a seguinte fundamentação:

«1. As questões decididas no recurso (omissão de pronúncia; erro de interpretação da norma constante do art. 25º n.º 2 Lei n.º 34/2004, 29 de Julho) foram apreciadas e decididas no acórdão STA-SCT proferido em 8.02.2012 (processo n.º 937/11) no âmbito de recurso interposto pelo mesmo recorrente.

Manifestando a sua adesão sem reservas, o Ministério Público transcreve o respectivo sumário doutrinário:

«1. *Se a sentença se pronuncia e decide questão que o Tribunal foi chamado a resolver, então, independentemente de eventual erro de julgamento do decidido, não se verifica nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.*

2. *Perante revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede de oposição (processo onde o oponente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de concessão de apoio judiciário) aqui apenas se impunha notificá-lo para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do art. 24º - cfr. também o disposto no n.º 4 do art. 29º, ambos da Lei n.º 34/2004, de 29/7»*

2. No caso concreto:

a) não se operou o deferimento tácito do pedido porque o prazo para a sua formação ficou suspenso durante o prazo concedido ao requerente para comprovação documental da alegada situação de insuficiência económica (doc fls. 48/50; art. 1º n.º 3 Portaria n.º 1085-A/2004, 31 de Agosto)

b) o requerente não deduziu impugnação judicial contra o acto de indeferimento expresso do pedido de apoio judiciário (art. 26º n.º 2 Lei n.º 34/2004, 29 de Julho)

c) a falta de pagamento da taxa de justiça inicial no prazo de 10 dias após a notificação pelo tribunal, na sequência de indeferimento definitivo do pedido de apoio judiciário, determina o desentranhamento da petição inicial (arts. 24º n.º 3 e 29º n.º 4 Lei n.º 34/2004, 29 Julho; art. 467º n.º 6 CPC)».

1.8 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.9 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a decisão recorrida

□ enferma de nulidade por omissão de pronúncia quanto à invocada questão da formação de acto tácito de deferimento do pedido de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social, I.P. (ISS, IP) (cfr. as conclusões sujeitas aos n.ºs 1º e 6.º);

□ fez errado julgamento na medida em que, tendo havido deferimento tácito do pedido de apoio judiciário, o ISS, IP, já não o podia revogar, sendo esse acto de revogação nulo, por usurpação de poder judicial, nos termos do art. 133.º, n.º 2, alínea a), do Código do Procedimento Administrativo (cfr. as conclusões sujeitas aos n.ºs 2º a 6.º).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Na decisão recorrida a matéria de facto foi fixada nos seguintes termos:

«

a) Em 20.01.2009, foi pelo ora oponente, PAULO JORGE MARQUES DE QUEIRÓS SALCEDAS DA CUNHA deduzida a presente Oposição judicial contra o processo executivo n.º 3352200401026666 e Aps., instaurado originariamente contra a sociedade “*Ourivesaria Santa Clara, Lda.*” e contra ele

revertido para cobrança coerciva de dívida tributária emergente IVA e Coimas Fiscais no valor global de € 3.416,18, a correr termos no Serviço de Finanças de Porto I (cfr. informações oficiais a fls. 42 e 43 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

b) O ora oponente juntou, a fls. 11 a 13, o documento comprovativo do pedido de protecção jurídica, na modalidade de dispensa de Taxa de Justiça e demais encargos relativos à presente Oposição;

c) Conforme informação e despacho de fls. 67 a 70 dos presentes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, foi *indeferido* o pedido de protecção jurídica apresentado pelo Oponente;

d) Pelos despachos de fls. 44 e 71, foi o impetrante *expressamente* convidado a juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do apoio judiciário pelo mesmo requerido;

e) O oponente foi notificado dos despachos de fls. 44 e 71 pelos ofícios datados de 28.04.2009 e de 20.09.2010, remetidos via postal sob registo (cfr. fls. 45 e 72, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais)».

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Desde já, diremos, com o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que as questões que se suscitam no presente recurso jurisdicional foram já tratadas por este Supremo Tribunal Administrativo no recente acórdão de 8 de Fevereiro de 2012 <sup>(2)</sup>, por que foi decidido o recurso com o n.º 937/11, em tudo igual ao presente, designadamente quanto aos seus fundamentos, sendo também o Recorrente o mesmo e a situação fáctica em tudo idêntica.

Por isso, e porque concordamos integralmente com o que então ficou decidido, limitar-nos-emos, aqui como relativamente a cada uma das questões a apreciar e decidir, a remeter para o texto daquele acórdão, o que faremos entre aspas e usando um tipo de letra diferente. Foi com a finalidade de não prejudicar a compreensão desse texto para que remetemos que, apesar de no presente processo o Recorrente, na sequência do convite que para esse efeito lhe foi endereçado, ter sintetizado as conclusões de recurso, entendemos reproduzir no ponto 1.4 as conclusões inicialmente formuladas e que são em tudo iguais às conclusões formuladas no referido processo com o n.º 937/11.

Dito isto, e relativamente às questões a apreciar e decidir:

«[...] Diga-se, antes de mais, que não estamos, no caso, perante uma impugnação deduzida contra o “despacho de indeferimento de apoio judiciário”, pelo que não se coloca a questão da admissibilidade do recurso da presente decisão judicial. (No sentido de que à luz do disposto nos arts. 28º e 29º da Lei n.º 34/2004, de 29/7 (na redacção originária, ou seja, antes de ter sido aditado, pela Lei n.º 47/07, de 28/8, o actual n.º 5 daquele art. 28º, que estabelece que é irrecorrível a decisão proferida pelo tribunal sobre a impugnação do pedido de protecção jurídica, cfr. o ac. deste STA, de 16/4/2008, rec. n.º 01067/07.)

[...] a sentença absolveu da instância a Fazenda Pública, por considerar procedente a excepção dilatória inominada que havia sido suscitada pelo MP, emergente da falta de pagamento da taxa de justiça inicial ou da junção aos autos do comprovativo da concessão do apoio judiciário requerido pelo oponente.

Para tanto, a decisão recorrida considera o seguinte:

- nos termos do n.º 3 do art. 467º do CPC o autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do benefício do apoio judiciário, na modalidade de dispensa total ou parcial do mesmo;

- não tendo o oponente junto tais comprovativos aquando da dedução da presente oposição, foi *expressamente* convidado para o efeito mas não o fez nem quando foi inicialmente convidado a fazê-lo pelo Tribunal nem quando, após ter sido junta aos autos a decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário em causa, foi de novo convidado para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial;

- o oponente justificou a sua inércia, invocando para o efeito o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica apresentado perante a Segurança Social. Porém, como é pacífico e vem sendo doutrinal e jurisprudencialmente defendido, o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente; O que efectivamente ocorreu “in casu”, pelo que sobre o interessado recaía a obrigação de dar cumprimento ao então ordenado pelo Tribunal, por duas vezes, no que concerne ao pagamento da taxa de justiça inicial;

- acresce que, não tendo impugnado judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de protecção jurídica, nos termos do art. 27º da Lei n.º 34/2004, de 29/7, vigente à data, não pode, agora, em sede de oposição pretender ver apreciado tal acto, uma vez que não é a oposição o meio processual idóneo para obter tal desiderato;

- a falta do pagamento da taxa de justiça inicial implica a procedência da excepção dilatória inominada suscitada, impondo-se, assim, absolver a Fazenda Pública da presente instância.

[...]

Discordando, o recorrente começa (nas Conclusões 1<sup>a</sup> a 17<sup>a</sup>) por alegar a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, dado que apesar de ter invocado (no requerimento de 11/5/2009) a formação de acto tácito de deferimento do pedido de concessão de apoio judiciário que formulara perante o Instituto de Segurança Social. IP., nenhum despacho recaiu sobre tal questão [sendo que quando pelo ofício de 20/9/2010 voltou a ser notificado (conforme despacho de 14/9/2010) para o pagamento da taxa de justiça inicial, dado o indeferimento do pedido de apoio judiciário, de novo suscitou (por requerimento de 24/9/2010), a falta de resposta ao anterior requerimento de 11/5/2009) mas não voltou a ser notificado senão do despacho final, que pôs termo ao processo]. Por isso, no entendimento do recorrente, o Tribunal não chegou a pronunciar-se sobre o pedido constante do requerimento de 11/5/2009 (de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário), nem igualmente se pronunciou sobre o requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> vias que alegadamente enviou ao recorrente, sendo que não é verdadeira pronúncia sobre a questão a mera alusão feita, no despacho final, à questão do deferimento tácito invocado, pois que aí se diz apenas que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu. Daí que se verifique verdadeira omissão de pronúncia porque a decisão recorrida, embora aluda ao efeito jurídico decorrente da revogação administrativa do deferimento tácito, não ataca a verdadeira questão suscitada pelo recorrente: é que uma vez devolvida a questão do deferimento tácito, em devido tempo, ao Tribunal, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair.

[...] Nas Conclusões 18<sup>a</sup> a 29<sup>a</sup> o recorrente alega, ainda, que, caso não proceda esta alegação de omissão de pronúncia, a decisão sofre de erro de julgamento, dado que, tendo havido deferimento tácito da pretensão do oponente, o ISS, IP., já não o podia revogar, sendo esse acto de revogação nulo, por usurpação de poder judicial - art. 133<sup>o</sup>, n.º 2, alínea a), do CPA.

É que, estando a questão da formação do deferimento tácito devolvida ao Tribunal - e a lei permite-o, excepcionalmente, neste caso (cfr. art. 25<sup>o</sup> da Lei n.º 34/2004) - cessa no ISS, IP., o poder de praticar validamente qualquer acto susceptível de interferir na definição jurídica de uma matéria que está sob apreciação jurisdicional.

E se o Tribunal podia conhecer a questão, e se a deveria ter conhecido em sentido favorável ao recorrente, então errou quando decidiu em sentido negativo por causa de um acto posterior do ISS, IP., absolutamente irrelevante porque praticado mais de 1 ano depois de o recorrente ter levantado a questão em Tribunal.

Daí a violação do disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 25<sup>o</sup> da Lei 34/2004, de 29/7, na alínea a) do n.º 2 do art. 133<sup>o</sup> do CPA e na alínea e) do art. 288<sup>o</sup> do CPC, ex vi do art. 2<sup>o</sup> do CPPT.

[...] As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorre a invocada nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, e, caso assim não se entenda, se ocorre o também apontado erro de julgamento».

Por isso, foram estas as questões que enunciámos como sendo as que cumpre apreciar e decidir no ponto 1.9.

#### 2.2.2 DA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA

«[...] Quanto à nulidade por omissão de pronúncia (Conclusões 1<sup>a</sup> a 17<sup>a</sup>)

[...] Prevista no n.º 1 do art. 125<sup>o</sup> do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 668<sup>o</sup> do CPC, a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 660<sup>o</sup> do CPC, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

No caso, o recorrente substancia a nulidade por omissão de pronúncia no entendimento de que a decisão não se pronunciou, nem sobre o pedido que anteriormente formulara, no sentido de ver reconhecido judicialmente o deferimento tácito do requerimento de concessão de apoio judiciário, nem sobre o requerimento para que fosse notificada a Segurança Social para juntar aos autos cópia dos talões de registo da 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> vias que alegadamente enviou ao recorrente.

Sendo que não é verdadeira pronúncia sobre tais questões a afirmação de que falece a razão ao recorrente porque em sede administrativa o deferimento tácito pode ser revogado e foi isso que aconteceu.

[...] Mas, a nosso ver e salvo o devido respeito, não pode ser acolhida a arguição da nulidade em questão.

Esta nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, só existe 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, 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 (cfr. citado n.º 2 do art. 660<sup>o</sup> do CPC).

Ora, no caso dos autos, a decisão recorrida logo no respectivo Relatório exara o seguinte: «*Notificado o Oponente para juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do apoio judiciário requerido, aquele limitou-se a invocar o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica que apresentara junto da entidade competente.*

*Oficiado o Instituto de Segurança Social, I.P. para vir aos autos esclarecer o sentido da decisão que recaiu sobre o pedido de protecção jurídica apresentado pelo Oponente, veio informar, a fls. 51 a 54 [que correspondem, no presente processo, a fls. 67 a 70], ter sido aquele indeferido, juntando documento comprovativo, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.*

*Notificado o Oponente, com cópia de fls. 51 a 54 [que correspondem, no presente processo, a fls. 67 a 70], para, em dez dias, vir aos autos juntar o comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, sob cominação legal, aquele reiterou a invocação do deferimento tácito do pedido de protecção jurídica que formulara perante o ISS, IP. (...)*»

E já em sede de fundamentação de direito, exara:

*«Impendendo sobre o impetrante a obrigação de proceder à junção, aquando da interposição da presente Oposição, do comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão de apoio judiciário requerido, não o tendo feito, foi aquele expressamente convidado para o efeito.*

*Todavia, o impetrante não só não o fez aquando do primeiro convite feito pelo Tribunal, como, reiterou a postura quando, após ter sido junta aos autos a decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário em causa, foi novamente convidado para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial.*

*O oponente justificou a sua inércia, invocando para o efeito o deferimento tácito do pedido de protecção jurídica apresentado perante a Segurança Social.*

*Como é pacífico e vem sendo doutrinal e jurisprudencialmente defendido (...) o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente (...).*

*O que efectivamente ocorreu “in casu”, pelo que sobre o interessado recaía a obrigação de dar cumprimento ao então ordenado pelo Tribunal, por duas vezes, no que concerne ao pagamento da taxa de justiça inicial.*

*Acresce que, não tendo o Oponente impugnado judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de protecção jurídica, nos termos do artigo 27º da Lei nº34/2004, de 29 de Julho, vigente à data, não pode, agora, em sede de oposição pretender ver apreciado tal acto, uma vez que não é a Oposição o meio processual idóneo para obter tal desiderato.»*

Daqui resulta, pois, a nosso ver, que a decisão recorrida apreciou concretamente a questão que fora suscitada pelo recorrente, decidindo-a no sentido de que «o acto tácito de deferimento do pedido de protecção jurídica pode ser revogado por acto expresso de indeferimento da entidade administrativa competente» e que, consequentemente, resultando da factualidade provada nos autos a falta do pagamento da taxa de justiça inicial, tal implica a procedência da excepção dilatória inominada suscitada e a absolvição da Fazenda Pública da presente instância.

Ou seja, em face da alegação do recorrente (de que, tendo sido devolvida ao Tribunal a questão do deferimento tácito, este tem o poder e o dever de se pronunciar sobre ela, sendo irrelevantes quaisquer pronúncias que a Administração Pública entenda fazer, pois não podem prevalecer sobre o entendimento judicial que sobre a mesma vier a recair), a decisão recorrida considerou, por um lado, que tal acto (tácito) de deferimento pode ser revogado por acto expresso de indeferimento, por parte da entidade administrativa competente e que, no caso, tal sucedeu e, por outro lado, que não tendo sido impugnada judicialmente a decisão de indeferimento (expresso) do pedido de protecção jurídica, não pode, nesta sede de oposição à execução fiscal, o oponente pretender ver apreciado esse acto, por a oposição não ser o meio processual idóneo para obter tal desiderato.

E esta pronúncia, nos termos que ficaram expressos, tem-se como suficiente e legal para efeitos das exigências decorrentes da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

Independentemente, portanto, da bondade do assim decidido (questão que se subsume já a eventual erro de julgamento e não à nulidade por omissão de pronúncia) improcede, pelo exposto, a nulidade invocada».

### 2.2.3 DO ERRO DE JULGAMENTO

«[...] Quanto à questão do invocado erro de julgamento (Conclusões 18ª a 29ª).

[...] Como se disse, o recorrente entende que, por ter havido deferimento tácito, o ISS, IP., já não podia indeferir expressamente o pedido de apoio judiciário, sendo o acto de revogação (do acto tácito) nulo, por usurpação de poder judicial - art. 133º, n.º 2, alínea a), do CPA.

Vejam os.

[...] Dispõe o art. 25º da Lei n.º 34/2004, de 29/7:

«1 - O prazo para a conclusão do procedimento administrativo e decisão sobre o pedido de protecção jurídica é de 30 dias (...).

2 - Decorrido o prazo referido no número anterior sem que tenha sido proferida uma decisão, considera-se tacitamente deferido e concedido o pedido de protecção jurídica.

3 - No caso previsto no número anterior é suficiente a menção em tribunal da formação do acto tácito (...))»

[...] Confrontando o disposto neste normativo com o regime previsto no CPA para os actos tácitos, decorre, desde logo, uma especialidade face ao regime regra constante deste último compêndio: este fixa, como regime regra, o prazo de 90 dias para prolação de decisão do procedimento administrativo e para a consequente presunção do deferimento (n.º 2 do art. 108.º do CPA) ou do indeferimento (art. 109.º do CPA) tácito, caso não tenha sido proferida decisão naquele prazo.

Mas, para além desta especialidade quanto ao prazo em que se pode formar o deferimento tácito relativamente ao pedido de apoio judiciário, nenhum outro regime especial resulta da Lei n.º 34/2004 que, nesta matéria, afaste as demais regras previstas no CPA. Nomeadamente as que prevêem a possibilidade de prolação de acto expresso de indeferimento por parte da entidade administrativa sobre a pretensão formulada pelo interessado, revogando o deferimento tácito (cfr. arts. 135.º, 136.º, 138.º, 139.º, 140.º, 141.º, 142.º, 144.º, 145.º todos do CPA), aplicáveis por força do disposto no art. 37.º da Lei n.º 34/04.

Como apontam Mário Esteves de Oliveira et alínea (Código do Procedimento Administrativo, Anotado, Vol. I, Almedina, 1993, comentário X ao art. 108.º, p. 556) o interessado pode «exigir do órgão requerido - e de terceiros - o respeito pelo acto tácito praticado ou produzido, ou seja, os efeitos jurídicos consequentes dessa aprovação ou autorização: (...) Por outro lado, se o órgão requerido quiser indeferir a pretensão formulada, depois de decorrido o prazo do n.º 2, tal acto é uma revogação de um anterior acto (tácito) constitutivo - pelo menos, nos casos de procedimentos particulares -, só podendo, portanto, ocorrer com fundamento em ilegalidade e dentro do prazo previsto por lei para o efeito.»

Volvendo aos autos, foi isso precisamente que sucedeu: o ISS, IP., procedeu à revogação expressa da pretensão (pedido de protecção jurídica) que o recorrente havia formulado.

Ora, a revogação de actos administrativos é, aliás, permitida nos termos dos arts. 140.º e 141.º do CPA, sendo que mesmo os actos revogatórios de actos constitutivos de direitos são válidos, desde que proferidos dentro do prazo de um ano e com fundamento em ilegalidade, acrescendo, ainda, no caso, que também o disposto no n.º 3 do art. 10.º e no art. 26.º da Lei 34/2004, apontam para a possibilidade dessa revogação.

Em suma, tendo sido proferido acto expresso de indeferimento do pedido de apoio judiciário, o acto tácito de deferimento deixou de ser invocável, por ter desaparecido da ordem jurídica, subsistindo apenas o acto expresso de indeferimento [daí que seja também irrelevante, para o caso, a questão de saber se chegou, ou não, a formar-se o acto tácito de deferimento (veja-se que na comunicação remetida pelo ISS, IP., de 10/5/2010 – fls. 39 a 41 [que correspondem, no presente processo, a fls. 67 a 70] – se refere que «O prazo de produção do deferimento tácito do pedido ... encontra-se suspenso, nos termos do n.º 3 do art. 1.º da Portaria n.º 1085-A/2004, de 31 de Agosto», norma regulamentar que o oponente alega, aliás, ter sido revogada – cfr. requerimento de fls. 47 [que corresponde, no presente processo, a fls. 73]]].

O que, no entanto, não significa que este acto expresso não possa ser ilegal e que, portanto, o acto tácito esteja afastado definitivamente da ordem jurídica.

Todavia, se, por assim o entender, o interessado (no caso o oponente) pretendesse anular este acto de indeferimento expresso, deveria, então, tê-lo impugnado, em sede própria (e não na presente oposição, como bem se diz na decisão recorrida), invocando a respectiva invalidade, nomeadamente, se fosse esse o caso, por ter sido proferido para além do prazo de um ano ou por não se verificar a ilegalidade imputada ao acto revogado.

Daí que, ao contrário do alegado pelo recorrente (cfr. Conclusões 20.ª e 21.ª) também não possa, neste âmbito, invocar-se vício de nulidade (por usurpação de poder judicial – alínea a) do n.º 2 do art. 133.º do CPA) ao acto expresso de indeferimento praticado pelo ISS, IP. Por um lado, a questão da formação do deferimento tácito não estava devolvida ao tribunal e, por outro lado, perante a revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente o anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede da presente oposição (processo onde o recorrente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de concessão de apoio judiciário – cfr. n.º 2 do art. 24.º da Lei n.º 34/2004, de 29/7 e o n.º 3 do art. 467.º do CPC) aqui apenas se impunha notificar o recorrente para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do mesmo art. 24.º – cfr. também o disposto no n.º 4 do art. 29.º da mesma Lei.

Neste contexto e dado que, como vem provado, o recorrente/opponente não pagou, depois de notificado, a taxa de justiça inicial devida e cujo pagamento deveria ter sido efectuado no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento do pedido de apoio judiciário que formulara (cfr. o n.º 3 do art. 24.º da citada Lei n.º 34/2004, de 29/7 e o n.º 5 do art. 467.º do CPC), a decisão recorrida, ao julgar procedente a excepção dilatória inominada suscitada pelo MP e ao, consequentemente, determinar

a absolvição da Fazenda Pública da presente instância, à luz do disposto na alínea e) do art. 288º e no n.º 5 do citado art. 467º, ambos do CPC, decidiu de acordo com a lei aplicável e não enferma, portanto, do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa».

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, por remissão para o sumário do processo com o n.º 937/11:

I - Se a sentença se pronuncia e decide questão que o Tribunal foi chamado a resolver, então, independentemente de eventual erro de julgamento do decidido, não se verifica nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.

II - Perante revogação expressa do pedido de apoio judiciário (que afecta necessariamente anterior acto tácito de deferimento) e perante a constatação desse facto em sede de oposição (processo onde o oponente juntara, com a respectiva petição inicial, o documento comprovativo da apresentação do pedido de concessão de apoio judiciário) aqui apenas se impunha notificá-lo para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial devida, como decorre do disposto no n.º 3 do art. 24.º – cfr. também o disposto no n.º 4 do art. 29.º, ambos da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

<sup>(2)</sup> (Acórdão ainda não publicado no jornal oficial, mas cujo texto integral está disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/07af7d33f5bd550c802579a70051a0ea?OpenDocument>.)

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### 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 conclusões das respectivas alegações de recurso, suscite qualquer questão de facto, manifestando discordância com o decidido no que respeita aos juízos de apreciação da prova efectuados pelo Tribunal recorrido.*

*II — O recurso não versa exclusivamente matéria de direito se nas conclusões do respectivo recurso o recorrente diverge das ilações que a M.<sup>ma</sup> Juíza «a quo» retirou da factualidade provada considerando-a insuficiente para suportar a sentença proferida.*

Processo n.º 981/11-30.

Recorrente: Finibanco, S. A.

Recorrido: Calapez & C.<sup>a</sup> L.<sup>da</sup> e Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maças.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

**1.FINIBANCO, S.A. e FAZENDA PÚBLICA**, ambas com a identificação constante dos autos, vieram reclamar os respectivos créditos, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, por apenso à

execução fiscal movida pela **Fazenda Pública** a “**CALAPEZ & COIMBRA COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS, L.DA**”, devidamente identificada nos autos.

A Mm<sup>a</sup>. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou verificados os créditos reclamados, procedendo à sua graduação.

2. Não se conformando com tal decisão, **FINIBANCO, S.A.** veio interpor recurso, ao abrigo dos artigos 279.º a 282.º do CPPT e artigo 26.º, alínea b), do ETAF para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos artigos 280.º a 282.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), alegando, e formulando as seguintes Conclusões:

“1- A sentença de graduação de créditos gradua o crédito do aqui recorrente em segundo lugar, logo a seguir aos créditos resultantes da falta de pagamento de IMT e IMI reclamado pela Fazenda Pública e respectivos juros de mora.

2- No que respeita à graduação, a sentença não padece de qualquer reparo, na medida em que os créditos resultantes de IMI e IMT gozam de privilégio imobiliário especial relativamente aos créditos hipotecários.

3- Os privilégios imobiliários recaem sobre bens imóveis, podendo ser gerais ou especiais, sendo que o crédito decorrente da falta de pagamento de IMI e IMT é especial,

4- O bem penhorado nos autos é um imóvel.

5- No entanto, a Direcção de Finanças de Viseu reclamou créditos no montante global de € 79.516,07, não tendo discriminado o que efectivamente respeita ao imóvel penhorado nos autos, porquanto só esse valor é que goza de privilégio imobiliário especial.

6- Jamais o valor em dívida pela falta de pagamento de IMI e IMT relativo ao imóvel penhorado poderia ascender a € 79.516,07, sendo que o imóvel tem um valor tributável de € 38.352,10 e um valor de aquisição de € 100.000,00.

7- Desta forma deveria a sentença de graduação de créditos especificar qual o montante relativo a IMI e IMT que goza de privilégio imobiliário geral e se encontra graduado em primeiro lugar.

8- A sentença proferida viola assim o disposto no art. 868.º do C.P.C.”

3. Não foram apresentadas Contra-alegações

4. O Digno Representante do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu duto Parecer, concluindo pela procedência do recurso, argumentando, em síntese:

“(…) O que se põe em causa é se os créditos discriminados a fls. 104 e 105, de IMT e IMI dizem respeito ao imóvel penhorado nos autos, o que é pressuposto do reconhecimento e da graduação de que foi efectuada com base em privilégio imobiliário especial, nos termos do disposto no art. 744.º do C. Civil, aplicável por força de outras disposições legais.

(…) Para tal, foi junta, pela reclamante F.P. - Direcção de Finanças de Viseu, a qual juntou a certidão de fls. 45 e ss..

Na mesma é referida a final a “indicação dos artigos matriciais sobre que recaiu a dívida”, nos termos do art. 80.º n.º 3 do C.P.P.T., aplicável por sucessivas remissões efectuadas com base nos arts. 245.º n.º 1 e 241.º n.º 3 do mesmo.

Acontece que parece apenas se obtém a correspondência dessa indicação, quanto ao imóvel penhorado, relativamente ao IMT de 2009 e ao IMI de 2008, originado no proc. 3700 2009 01053523.

Com efeito, tal não parece resultar quanto a 2 casos, ainda que seja provável que tal possa ainda vir a acontecer, pois:

1- o que mais se mostra junto a fls. 69, quanto ao I.M.T. de 2006 o qual foi reclamado com base no processo de execução fiscal 1430 2008 01017560, é sugestivo de que pelo menos parte da dívida também possa também ser proveniente do mesmo;

2- a dívida de IMI, também de 2008, que foi reclamada com base no processo de execução fiscal 3700 2009 01021737 é de montante igual à que resulta comprovada, conforme acima referido, podendo corresponder a uma 2ª prestação da mesma dívida.

Para tal, devia-se ter convidado, antes de mais, a reclamante, a fim de que proceda ainda à junção de certidão discriminativa dos imóveis a que estas 2 últimas respeitam, por analogia com o previsto no art. 812.º n.º 2 do C.P.C. quanto ao requerimento executivo, e com base no disposto no n.º 4 do dito art. 868.º do C.P.C..

Com efeito, tal parece ainda impor-se, uma vez que está em causa, se não a existência de garantia real, a validade da que foi invocada com o dito privilégio, o que pode ter motivado até a dita reclamação — assim, ainda assinala Salvador da Costa, *O Concurso de Credores*, 2005, p. 8.

Nestes termos, quer parecer que é de julgar o recurso procedente, devendo a sentença recorrida ser revogada na parte em que graduou em 1.º lugar todos os créditos de I.M.T. e I.M.I. que tinham sido reclamados pela F.P.- Direcção de Finanças de Viseu, sendo de proceder oportunamente a uma nova graduação dos mesmos em função do que resultar dessa nova certidão a obter.”

5. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.



## II- FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos

*“Os créditos reclamados e admitidos liminarmente mostram-se devidamente documentados.*

*A quantia exequenda respeita a dívidas de IRS dos anos de 2007 e 2008.*

*As penhoras, realizadas pela FP, para garantia da quantia exequenda foram registadas em 01/04/2009, incidindo sobre o seguinte imóvel:*

***Prédio urbano, inscrito na correspondente matriz predial sob o artigo 2.085 da freguesia de Santa Maria de Viseu, concelho de Viseu, descrito na Conservatória do Registo Predial de Viseu sob o n.º 869, da referida freguesia.***

***Em 01/04/2009** a FP registou penhora para garantia das dívidas nos processos de execução fiscal n.ºs. 1430200801029690 e 1430200801017560, ambos instaurados pelo Serviço de Finanças de Peniche, sobre o referido imóvel.*

*Também sobre o mencionado imóvel, a FP registou penhoras em 15/09/2009, 08/10/2009 e 26/04/2010, para garantia das dívidas nos processos de execução fiscal n.ºs. 3700200901004689, 1430200901015672 e 3247201001021672.*

*Em 09/11/2009 a FP registou Hipoteca Legal, sobre o mesmo imóvel, para garantia das dívidas no processo de execução fiscal n.º 2720200901031180.*

*A hipoteca para garantia do crédito reclamado pelo Finibanco foi registada em 30/05/2007.”*

*Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.*

### 2- DE DIREITO

**2.1. Questão prévia: da incompetência do STA**

**2.1.1.** Impõe-se, a título prévio, conhecer da questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, cujo conhecimento, nos termos do art. 13º do CPTA, deve preceder o de qualquer outra, uma vez que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, a apreciação e o julgamento das demais questões suscitadas no recurso, face ao disposto no nº2 do art. 16º do CPPT e nos arts. 101º e ss. do CPC.

A competência do STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, tal como resulta da alínea b) do art. 26º do ETAF, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete, nos termos da alínea a) do art. 38º do ETAF, conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º”.

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

“Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo”, tal como ficou consignado no Acórdão deste Tribunal de 29/09/2010, proc n.º 266/10, “o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão”.

Considera-se que as conclusões versam matéria exclusivamente de direito se “resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica” e versam matéria de facto se “manifestarem divergência com a questão factual”. Esta divergência pode assumir, designadamente, as seguintes variantes: “quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmo” (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 425). No mesmo sentido (cfr., entre outros, os Acórdão do STA de 29/9/2010, procs n.º 266 e 446/2010).

**2.1.2.** Aplicando a jurisprudência referenciada ao caso em apreço, extrai-se que o recorrente vem pôr em causa a base factual em que a Mmª Juíza assentou a graduação dos créditos, manifestando divergência com as ilações que se devem retirar dos documentos apresentados, fundamentalmente por achar insuficiente a prova produzida para fundamentar o decidido.

Vejamos.

Vem o presente recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que procedeu à graduação dos créditos reclamados pela FP- Direcção de Finanças de Viseu e pelo Finibanco, do seguinte modo:

- “em primeiro lugar, os créditos de IMT reclamado pela FP e os créditos de IMI reclamados pela FP e respectivos juros de mora (garantia do privilégio imobiliário especial, tendo o IMT do ano de 2009, posto à cobrança nesse ano garantia da hipoteca legal;

- em segundo lugar, o crédito reclamado pelo Finibanco, funcionando a garantia, para os juros, com o limite de três anos (garantia da hipoteca);

- em terceiro lugar, o crédito de IRS reclamado pela FP, e a quantia exequenda, respeitante à dívida de IRS dos anos de 2007 e 2008, e respectivos juros de mora (garantia do privilégio imobiliário geral relativamente a todos e garantia da penhora quanto ao crédito reclamado de IRS e a quantia exequenda de dívida de IRS do ano de 2008);

- por fim, os créditos reclamados pela FP de IVA e Coimas e respectivos juros de mora, com o limite legal (garantia da penhora).”

Conforme decorre das respectivas conclusões, o recorrente, sem pôr em causa a graduação dos créditos feita pela sentença recorrida, vem sim questionar o facto de a FP ter reclamado o montante global de €79.516,07 sem ter “discriminado o que efectivamente respeita ao imóvel penhorado nos autos, porquanto só esse valor é que goza de privilégio imobiliário especial” (conclusão 5). E, na conclusão n.º 6 acrescenta o recorrente que “Jamais o valor em dívida pela falta de pagamento de IMI e IMT relativo ao imóvel penhorado poderia ascender a €79.516,07, sendo que o imóvel tem um valor tributável de €38.352,10 e um valor de aquisição de € 100.000,00”.

E, finalmente, na conclusão 7 conclui que “(...) deveria a sentença de graduação de créditos especificar qual o montante relativo a IMI e IMT que goza de privilégio imobiliário geral e se encontra graduado em primeiro lugar.”

Em face das conclusões, uma vez que são estas as relevantes para aferir do objecto e âmbito do presente recurso [cfr. os arts. 684.º, n.º 3, e 685.º-A/1 do CPC, e o art. 2.º, alínea e), do CPPT], verifica-se que nas vazadas nos pontos 5, 6 e 7, o recorrente diverge das ilações que a Mmª Juíza “a quo” retirou da factualidade apresentada pela recorrida para fundamentar os créditos reclamados, considerando a factualidade provada insuficiente para suportar a graduação levada a efeito, no que se refere à falta de discriminação do valor do imóvel penhorado nos autos, porquanto só esse valor é que goza de privilégio imobiliário especial.

No fundo, o recorrente assume clara discordância com ao decidido pelo tribunal “a quo” em sede de matéria de facto, pondo em causa os juízos de apreciação da prova a partir dos factos provados e não provados, pretendendo daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito. Com efeito, a consideração dos factos por si enunciada poderia, em seu entender, ser determinante para a procedência do recurso.

Pelo exposto, procede, desta forma, a excepção da incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do objecto do recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*Revisão oficiosa. Prazo. Pedido do contribuinte. Erro imputável aos serviços.*

### Sumário:

- I — *A revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efectuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado.*
- II — *E o «erro imputável aos serviços» a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro.*

Processo n.º 1007/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel Joaquim da Silva Barbosa, Sucessores, L.<sup>da</sup>

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a acção administrativa especial de condenação à prática do acto devido que sociedade MANUEL JOAQUIM DA SILVA BARBOSA, LDA, deduziu contra o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (por extemporaneidade da sua apresentação) do acto de liquidação de IRC n.º 200400001137417, condenando a entidade demandada a proceder à apreciação do pedido de revisão por o mesmo ser tempestivo.

1.1. As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A- A douta sentença sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao interpretar erroneamente as regras legais que regulam o pedido de revisão dos actos tributários, ou seja, o artº 78º da LGT, na medida em que considera tempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado pela autora para além do prazo de 120 dias previsto no n.º 1 daquele preceito legal.

B- A sentença do Tribunal a quo considerou como assente a factualidade elencada nas alíneas a) a d) do probatório, baseando a sua convicção na análise da prova documental produzida nos autos e na posição assumida pelas partes nos seus articulados, concluindo pela procedência dos presentes autos e condenando a AT a proceder à apreciação do pedido de revisão apresentado pela autora, por o mesmo ser tempestivo.

C- Sustentou tal conclusão com base na consideração de que, não obstante o disposto no n.º 1 do artº 78º da LGT “(...) tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, ou seja, no prazo de 4 anos, pedir essa mesma revisão”, fazendo apelo à jurisprudência emanada neste sentido, mais concretamente o Acórdão de 2007/11/28, processo n.º 0532/07.

D- Acontece que, ressalvado o devido respeito com o que desta forma vem decidido, não se conforma a Fazenda Pública, porquanto perfilha o entendimento de que o pedido de revisão foi efectuado para além do prazo previsto no artº 78º da LGT, sendo como tal intempestivo.

E- Dispõe o artigo 78º da LGT, no seu n.º 1, que “A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade; ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

F- Propugna a autora pela ilegalidade da liquidação controvertida, por falta da sua fundamentação.

G- Se é certo que o sujeito passivo pode alegar qualquer ilegalidade verificada no procedimento, também é certo que apenas o pode fazer no prazo normal de reclamação (120 dias),

H- não se afigurando à Fazenda Pública que no conceito do “erro imputável aos serviços”, a que o artº 78º da LGT faz referência, esteja abrangido o erro de direito na liquidação.

I- E, a verificar-se o vício de forma que a autora alegadamente imputa à liquidação em crise (falta de fundamentação), o certo é que não se pode concluir pela existência de erro imputável à AT.

J- O artº 78º da LGT, distingue claramente entre a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da AT (oficiosamente),

K- sendo que o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, nos termos previsto na 1ª parte do n.º 1 do artº 78º da LGT, deverá ser efectuado no prazo de 120 dias (“prazo da reclamação administrativa”), com fundamento em qualquer ilegalidade.

L- De acordo com a 2ª parte daquele n.º 1 do referido artº 78º, a AT pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

M- Não nos parece, porém, que o procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa da administração (mesmo admitindo-se que o particular o poderá desencadear) possa englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a AT à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

N- Assim, mesmo a aceitar-se que, não obstante o teor daquele n.º 1 do artº 78º da LGT, aos contribuintes assistirá a faculdade de pedir a revisão oficiosa dos actos tributários de liquidação dentro do prazo em que a AT a poderia efectuar (4 anos), o certo é que tal apenas ocorre com fundamento alegado de erro imputável aos serviços.

O- E o procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa da AT, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação.

P- A não ser assim entendido, parece-nos que estaremos face a uma interpretação totalmente contrária ao espírito da lei e contrária ao princípio da segurança jurídica.

Q- Em conformidade com o regime de anulabilidade do acto, que impede que os actos tributários de liquidação possam ser impugnados a todo o tempo, mas apenas no prazo de 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (artº 102º, n.º 1 do CPPT), o contribuinte pode invocar qualquer ilegalidade verificada no procedimento, no prazo normal de reclamação graciosa (120 dias).

R- Assegura-se assim a estabilidade dos actos de liquidação de tributos (e como tal, do princípio da segurança jurídica), uma vez que a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do acto tributário como meio de impugnação indirecta de actos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os actos da AT praticados em violação de lei,

S- ressalvados os casos excepcionais de injustiça grave e notória manifestamente causada na esfera patrimonial do contribuinte.

T- Qualquer juízo de legalidade efectuado pela AT fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado.

U- Como refere Alberto Xavier, o processo de impugnação é “um processo de anulação do acto tributário que tem por objecto necessário demonstrar a sua desconformidade com a lei. Esgotados os prazos que a lei lhe assinala, caduca o direito processual do contribuinte de obter a invalidação do acto, que adquire a sua eficácia preclusiva plena” (in Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, Almedina, 1972, pp. 587).

V- A expressão “erro imputável aos serviços” encontra-se directamente relacionada com a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito, não podendo a AT actuar de forma mais ampla em matéria de revisão oficiosa dos actos tributários do que em sede de revogação fundada em ilegalidade, sob pena de total incoerência.

W- Por tal motivo, optou o legislador por distinguir, dentro do n.º 1 do artº 78º da LGT, uma parte que regula a revogação provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade e uma parte que regula a possibilidade da AT poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço - que não a ilegalidade.

X- Quando a lei distingue, o intérprete também está obrigado a distinguir, sob pena de violação flagrante da lei, em conformidade com as mais elementares regras da interpretação da lei.

Y- Sempre com ressalva do devido respeito por melhor opinião, não concorda a Fazenda Pública com a tese de que os contribuintes possam pedir a revisão oficiosa dos actos tributários de liquidação dentro do prazo em que a AT a poderia efectuar (4 anos),

Z- não consubstanciando o indeferimento desse pedido (quando extemporâneo) um acto lesivo para efeitos de abrir a via contenciosa.

AA- Com efeito, a revisão oficiosa também se pode fundamentar num pedido dos contribuintes, conforme refere o n.º 6 do artº 78º da LGT e, tal pedido pode ser efectuado no prazo dessa revisão oficiosa (em princípio, 4 anos), mas tão só com fundamento em erro de facto e não em ilegalidade.

BB- É certo que a AT tem o dever de decidir os requerimentos ou pedidos que lhe sejam feitos pelos contribuintes, nos termos do artº 56º da LGT, sendo impugnáveis ou recorríveis todos os actos lesivos dos direitos ou interesses dos contribuintes (artº 95, n.º 1 da LGT),

CC- porém, o pedido que a AT tem o dever de apreciar/decidir, efectuado pelo contribuinte fora do prazo que lhe é permitido pela 1ª parte do n.º 1 do artº 78º (120 dias), não consubstanciará já uma de revisão “oficiosa”, nos termos previstos naquele dispositivo legal, mas antes um requerimento/exposição por via do qual o contribuinte tenta motivar a AT a desencadear, por sua iniciativa, a revisão oficiosa do acto tributário.

DD- Importa aqui distinguir entre dever de pronúncia e o dever de decisão (artº 56º da LGT), pois a AT tem o dever de se pronunciar - de dizer algo — em relação às pretensões dos contribuintes, podendo no entanto inexistir dever de decisão quanto às mesmas, designadamente quando se encontrar ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário (al. b) do n.º 2 do artº 56º da LGT).

EE- Pois, para que haja dever de decisão por parte da AT, é necessário que, obrigatória e cumulativamente, se verifiquem três requisitos, a saber: a legitimidade do autor, a competência do órgão decisor e a tempestividade como pressuposto procedimental da prática do acto.

FF- Destarte, a petição apresentada pelo sujeito passivo como tratando-se de um pedido de revisão oficiosa, consubstanciará apenas um requerimento, apresentado extemporaneamente,

GG- o qual, como mero requerimento/exposição do sujeito passivo, deverá ser apreciado/decidido e, caso a AT assim o entenda, dependendo da verificação ou não dos respectivos pressupostos, procederá, ou não, à revisão da liquidação controvertida.

HH- A ser assim, a AT tem a possibilidade de recusar tal pedido, no âmbito do exercício do seu poder discricionário.

II- Ademais, se é certo que para além do bem “segurança jurídica” a curto prazo, devemos ter em conta o bem “verdade material”, também é certo que a possibilidade de revisão do acto alarga a precariedade do acto tributário no ordenamento jurídico e,

JJ- a admitir-se a possibilidade do sujeito passivo vir, no prazo de 4 anos a contar da liquidação, validamente notificada ao contribuinte, suprimem-se, como já se referiu, os prazos de impugnação e reclamação,

KK- colocando em causa o princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos (corolário da limitação dos 120 dias prevista no n.º 1 do artº 78º da LGT).

LL- Saliente-se que este prazo de 4 anos não coincide com o prazo de caducidade previsto no artº 45º da LGT, uma vez que este se conta a partir da ocorrência do facto tributário ou a partir do termo do ano em que este se verificou e não da liquidação, como no caso da revisão oficiosa.

MM- Veja-se, em abono da tese defendida pela Fazenda Pública, Joaquim Freitas da Rocha, in Lições de Procedimento e de Processo Tributário, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 210-215.

NN- In casu, entende a Fazenda Pública que o pedido de revisão efectuado pela impetrante, é efectivamente intempestivo, na medida em que já se encontrava extinto o direito de reclamar quando o mesmo foi exercido, porquanto se encontrava já decorrido o prazo de 120 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação controvertida.

OO- E, uma vez que o pedido de revisão é intempestivo, a AT não tinha já o dever de se pronunciar, não se enquadrando a situação sub judice na alínea c) do artº 67º do CPTA, como pretende a douta sentença do Tribunal a quo.

PP- É pois de concluir que a sentença recorrida padece de notário erro na aplicação do direito, porquanto fez errónea subsunção da matéria considerada como provada às normas aplicáveis in casu, mais concretamente as que regem o pedido de revisão dos actos tributários, ou seja, o artº 78º da LGT.

Nestes termos, deve ser concedido provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências.

**1.2.** A sociedade recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, que conclui do seguinte modo:

A- Bem analisado o direito aplicável, nada impede que um sujeito passivo possa, no prazo de quatro anos contados da liquidação, solicitar à Administração que reveja officiosamente um determinado acto de liquidação, ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado. Assim se passa, também, no caso vertente, em que o pedido de revisão teve por objecto actos de liquidação que a Recorrida reputa de ilegais, por terem sido emitidos ao abrigo de uma interpretação e aplicação citadas do Direito — e da sua aplicação aos factos relevantes.

B- É hoje doutrinal e jurisprudencialmente pacífica o entendimento segundo o qual, existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da Administração fiscal, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação do contribuinte, o erro em questão é imputável àqueles serviços: segundo o n.º 2 do artigo 266º da Constituição e o artigo 55º da LGT, a Administração fiscal tem a obrigação genérica de actuar em plena conformidade com a lei, pelo que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo ser-lhe-á sempre imputável.

C- Assim sendo, estão errados os pressupostos da Fazenda Pública segundo os quais no conceito de erro imputável aos serviços a que o artigo 78º da LGT faz referência não está incluído o “*erro de direito na liquidação*”, não podendo o procedimento de revisão oficiosa por iniciativa da Administração fiscal “*englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a AT a apreciação e eventual correcção de erros materiais*” (cfr. os artigos 14 e 19 das alegações de recurso).

D- Prosseguindo, tendo em conta o teor do disposto no artigo 78º da LGT e a sua inserção sistemática, é possível ao contribuinte requerer, no prazo de quatro anos (ou a todo o tempo), a revisão oficiosa do acto de liquidação: uma vez que tudo o que pode ser feito officiosamente, pode ser também feito a pedido dos interessados, nada impede que, mesmo nos casos em que, segundo aquele preceito, a revisão é da iniciativa da Administração, aqueles lhe requeiram esse procedimento.

E- Aliás, os termos em que se encontra redigido o actual n.º 7 daquele artigo (“*[i]nterrompe o prazo de revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização*”) permitem concluir que o contribuinte tem, de facto, a possibilidade de solicitar essa revisão — sendo que nesse sentido indicam igualmente a alínea a) do n.º 4 do artigo 86º do CPPT e a alínea d) do n.º 2 do artigo 95º da LGT, tal como referido na Sentença recorrida.

F- Por outro lado, uma vez recebido o pedido, a Administração terá de sobre ele se pronunciar, nos termos do princípio da decisão previsto no artigo 56º da LGT devendo, no caso de se verificarem os pressupostos da revisão, proceder à mesma, por imposição dos princípios da justiça e do respeito pelos direitos e interesses legítimos do administrados, plasmados nos artigos 266º, n.º 1, da Constituição e 55º da LGT.

G- Mesmo que se entenda que, em geral, a Administração não tem o dever de revogar actos anteriores ilegais por decurso do prazo de impugnação contenciosa, essa revogação não pode deixar de ser

obrigatória quando for imposta por um específico dever de esta, perante uma situação de ilegalidade, repor o *statu quo ante*.

H- Ora, é essa, precisamente, a situação da emissão de uma liquidação ilegal — e, portanto, se o contribuinte estiver dentro dos prazos em que a Administração pode rever o acto e solicitar essa revisão com base num dos fundamentos com que a mesma àquela é permitida (onde se inclui o erro imputável aos serviços), o pedido é tempestivo.

I- Logo, tendo o pedido sido apresentado com base em erro imputável aos serviços, o mesmo compadece-se com o disposto no n.º 1 do artigo 78º da LGT e é, dessa forma, tempestivo.

J- Ao contrário do que defende a Fazenda Pública, de nenhum modo este regime implica a violação do princípio da segurança jurídica, que aquela defende estar “corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos”, nem a do princípio da decisão (cfr. os artigos 39 e 47 das alegações de recurso), na medida em que da conjugação do regime tributário do dever de decisão constante do artigo 56º da LGT com o da revisão dos actos tributários previsto no artigo 78º resulta que os actos tributários só se estabilizam verdadeiramente na ordem jurídica quando já não é possível a sua revisão ao abrigo das regras desse artigo.

K- Daí que a denominado “caso decidido ou resolvido”, como obstáculo à apreciação de pedidos dos contribuintes, tenha um valor meramente provisório até ao esgotamento do prazo do artigo 78º que seja aplicável ao caso concreto.

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

**2.** Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte matéria de facto:

a- No âmbito de uma acção de inspecção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária, foram efectuadas correcções à matéria tributável da ora A. relativamente ao exercício de 2000.

b- No seguimento, a administração tributária emitiu em 15.12.2004 a liquidação de IRC n.º 2004 00001137417, com imposto a pagar no valor de € 2.011.927,03, cuja data limite para pagamento ocorreu em 24.01.2005 - cfr. fls. 86 dos autos.

c- Em 03.08.2005, a ora A. requereu ao abrigo do disposto no art. 78º da LGT a revisão oficiosa do acto de liquidação de IRC n.º 200400001137417.

d- Tal pedido de revisão oficiosa foi indeferido, por despacho de 21.11.2005, com fundamento na extemporaneidade do mesmo, como resulta de fls. 21 do p. a apenso e onde se escreveu o seguinte: “...Com efeito, a reclamante requer a revisão do acto tributário nos termos do art. 78º, n.º 1 da LGT, devendo o pedido ser apresentado dentro do prazo da reclamação. Ora, não consistindo o fundamento do pedido de revisão em preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário (art. 70º, n.º 1 do CPPT - para o qual o prazo é de um ano), a reclamação deverá ser apresentada no prazo de 90 dias a contar (no caso em análise) da data limite de pagamento voluntário - cfr. arts. 70º, n.º 1 e 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT (...)”.

**3.** O objecto do presente recurso jurisdicional é constituído pela sentença proferida na acção administrativa especial de condenação à prática do acto devido que a sociedade MANUEL JOAQUIM DA SILVA BARBOSA, LDA, deduziu contra o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (por extemporaneidade da sua apresentação) do acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 2000 e efectuado em 15/12/2004, sentença que julgou procedente a acção e condenou a entidade demandada a proceder à apreciação do pedido de revisão apresentado pelo contribuinte.

O pedido de revisão oficiosa fora formulado em 21/11/2005, ao abrigo da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que regula a revisão de actos tributários por iniciativa da Administração Fiscal, e esta indeferiu o pedido com fundamento na sua extemporaneidade, argumentando que *«a reclamante requer a revisão do acto tributário nos termos do art. 78º, n.º 1 da LGT, devendo o pedido ser apresentado dentro do prazo da reclamação. Ora, não consistindo o fundamento do pedido de revisão em preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário (art. 70º, n.º 1 do CPPT - para o qual o prazo é de um ano), a reclamação deverá ser apresentada no prazo de 90 dias a contar (no caso em análise) da data limite de pagamento voluntário - cfr. arts. 70º, n.º 1 e 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT»*.

A sentença recorrida julgou procedente a acção com a seguinte motivação:

A Autora sustenta, desde logo, ser hoje jurisprudência pacífica, que a revisão do acto tributário ainda que impulsionada por pedido do contribuinte, dentro do prazo de revisão - 4 anos - caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, conduz à abertura da via contenciosa,

Por seu turno, a entidade demandada entende que o pedido de revisão é extemporâneo por ter sido apresentado para além do prazo de reclamação (90 dias a contar da data limite para pagamento voluntário) e não existir erro imputável aos serviços.

Vejamos.

No caso vertente, a liquidação foi emitida pela administração tributária em 15.12.2004 e o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 03.08.2005, ou seja, para além do prazo de 90 dias a contar da data limite para pagamento voluntário (que ocorreu em 24.01.2005), mas no prazo de 4 anos após a liquidação (cfr. art. 78º, n.º 1 da LGT).

Preceitua o art. 78º da LGT: (...)”.

Daqui resulta que a revisão do acto tributário pode ter lugar por iniciativa do sujeito passivo ou da administração tributária, aquela “no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade”, e esta “no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Porém, como é jurisprudência pacífica e reiterada, tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, ou seja, no prazo de 4 anos, pedir essa mesma revisão - cfr., entre outros, Ac. de 20/03/2002, Proc. 26.580; de 19/11/2003, Proc. 1181/03; de 17/12/2002, Proc. 1182/03; de 29/10/2003, Proc. 462/03; de 02/04/2003, Proc. 1771/02; de 20/07/2003, Proc. 945/03; de 30/01/2002, Proc. 26.231; de 28/11/2007, Proc. 0532/07 e de 21/01/2009, Proc. 0771/08.

Como se escreveu no Ac. de 28/11/2007, Proc. 0532/07, “Esta possibilidade de a revisão «oficiosa», que deve ser da iniciativa da administração tributária, ser suscitada por um pedido do contribuinte veio a ser confirmada pela alínea a) do n.º 4 do artº 86º do CPPT, que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços». É assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação), que se faça, também na sequência de pedido seu, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar por sua iniciativa). Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do artº 95º da L. G. T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artº 268º, n.º 4, da C.R.P.).

Também à face da LGT, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e, no caso de erro imputável aos serviços, há direito a juros indemnizatórios (artº 43º, n.º 1, da LGT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do artº 43º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento imputável aos serviços e duplicação de colecta (artº 78º, n.ºs 1 e 6, da LGT). Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa (...).”

Neste sentido, também Casalta Nabais, in “A revisão dos actos tributários”, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 139, pág. 107/108.

Na esteira deste entendimento, conclui-se, pois, pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pela ora autora.

Quanto ao pedido de condenação à prática do acto de deferimento do pedido de revisão formulado pela autora, importa referir que o tribunal não pode substituir-se à administração tributária, uma vez que estamos perante uma situação de amplos poderes discricionários da administração e esta invocou infundadamente a existência de uma questão prévia (a extemporaneidade da pretensão) para se recusar a apreciar a pretensão que lhe foi formulada.

Nestas situações, ao tribunal apenas compete verificar se a questão prévia não existe e, com base em tal verificação, condenar a administração a pronunciar-se sobre o mérito da pretensão em causa e, como a administração também não chegou a exercer os seus poderes de valoração quanto ao mérito da pretensão, o tribunal também não pode pronunciar-se sobre os termos em que se processou tal exercício, para o efeito de estabelecer quaisquer parâmetros a esse respeito (...).».

Fundamentação que apoiamos e subscrevemos sem reservas de convicção.

Com efeito, no caso vertente, em que o pedido de revisão teve por objecto um acto de liquidação que o sujeito passivo reputa de ilegal – por, na sua perspectiva, ter sido emitido ao abrigo de uma errada interpretação e aplicação do Direito aplicável, com desacertada aplicação aos factos relevantes – nada impede que ele possa, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, caso o tributo não tenha ainda sido pago, a todo o tempo), solicitar à Administração que reveja officiosamente esse acto, ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado.

Conforme ficou dito na sentença, é hoje doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento segundo o qual, existindo um *erro de direito* numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação

genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.

Aliás, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12/12/2001, no recurso n.º 026233, pois «*havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro*» já que «*a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços*» <sup>(1)</sup>.

Em suma, a revisão do acto tributário por «*iniciativa da administração tributária*» pode ser efectuada «*a pedido do contribuinte*», como resulta do artigo 78.º, n.º 7 da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - art. 266º, n.º 2 da CRP. E o «*erro imputável aos serviços*» constante do artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT compreende o *erro de direito* e não apenas o lapso, erro material ou erro de facto, como aliás veio esclarecer o n.º 3 do artigo 78.º da LGT, na redacção introduzida pelo artigo 40.º da Lei n.º 55-B/04, de 30 de Dezembro.

É esta jurisprudência consolidada e pacífica que aqui, mais uma vez, se acolhe <sup>(2)</sup>, pois que nenhuma razão se descortina para dela divergir.

Acresce dizer que, ao contrário do que defende a Fazenda Pública, este regime não implica a violação do princípio da segurança jurídica que ela defende estar “corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributo”, nem a violação do princípio da decisão.

Na verdade, o regime do dever de decisão constante do artigo 56.º da LGT só se percebe em todo o seu alcance quando conjugado com o da revisão dos actos tributários previsto no artigo 78.º da LGT. É que, como bem explicam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in “*Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*”, pág. 254, estes actos só se estabilizam verdadeiramente na ordem jurídica quando já não é possível a sua revisão e, conforme resulta da doutrina, o denominado “caso decidido ou resolvido”, como obstáculo à apreciação de pedidos dos contribuintes, tem um valor meramente provisório até ao esgotamento da possibilidade de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.

Termos em que improcedem todas as conclusões da alegação do recurso.

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

Custas a cargo da Recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/8.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* (voto de vencido) — *Casimiro Gonçalves*.

#### Voto de Vencido

Na minha opinião, para efeitos do n.º 1 do artigo 78º da LGT o “erro imputável aos serviços” não se pode identificar com “qualquer ilegalidade”, sob pena de não se encontrar qualquer racionalidade da norma. Deste modo, a falta de fundamentação ou a errada interpretação da norma aplicada, são ilegalidades que não se enquadram no conceito de “erro”, como ignorância ou imperfeito conhecimento das regras do Direito, ou das circunstâncias de facto, revelada pela declaração, e não na vontade de quem emitiu o acto. De outra forma corre-se o risco de transformarmos as anulabilidades em nulidades, caso o tributo não tenha sido pago. O erro previsto naquela norma só pode ser o “erro material” ou o “erro obstáculo” que pode ser corrigido a todo o tempo, ou no prazo de quatro anos, conforme o imposto tenha ou não sido pago. — *Lino Ribeiro*.

<sup>(1)</sup> No mesmo sentido, entre tantos outros, os acórdãos de 06/02/2002, no recurso n.º 26.690, de 05/06/2002, no recurso n.º 392/02, de 12/12/2001, no recurso n.º 26.233, de 16/01/2002, no recurso n.º 26.391, de 30/01/2002, no recurso n.º 26.231, de 20/03/2002, no recurso n.º 26.580, de 12/11/2009, no recurso n.º 681/09, de 10/07/2002, no recurso n.º 26.668, e de 22/03/2011, no recurso n.º 1009/10.

<sup>(2)</sup> Além dos acórdãos referidos na sentença recorrida, leiam-se, por mais recentes, os acórdãos proferidos em 17/05/2006, no recurso n.º 16/06, em 6/06/2007, no recurso n.º 606/06, em 21/01/2009, no recurso n.º 771/08, e em 22/03/2011, no recurso n.º 1009/10.



## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*Fundamentos da oposição. Citação. Acto jurisdicional. Ampliação da matéria de facto.*

### Sumário:

- I — Não contende com a natureza judicial do processo executivo fiscal o facto de a citação ser ordenada pelo chefe da repartição de finanças, já que tal despacho não se insere nos despachos jurisdicionais, não tendo por finalidade a composição de qualquer litígio.*
- II — Tendo a primeira instância absolvido a recorrida da instância, não conhecendo do mérito do pedido, e não explicitando os factos que se deviam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação dos fundamentos de oposição, é de determinar a ampliação da matéria de facto, se se suscitar a possibilidade de conhecimento em substituição, dado que o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carece de poderes de cognição em sede de facto.*

Processo n.º 1053/11-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – Cruz & Companhia, com os sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 30 de Julho de 2011, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704200701014625 por si deduzida, por não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no artº 204º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário e por ser manifesta a sua improcedência.

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

«A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução, por erro na forma de processo e fundamento manifestamente improcedente, uma vez que, alegadamente, não foi invocado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

B. A pretensão da CRUZ & COMPANHIA de oposição à execução da respeita o elenco taxativo do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, bem como a pretensão por si deduzida tem viabilidade e conclusão, razão pela qual não é manifesta a sua improcedência.

C. Na petição de oposição à execução foram invocados, em suma, os seguintes vícios: (i) a inconstitucionalidade orgânica e material das normas do CPPT que determinam a prática de funções jurisdicionais pelo Serviço de Finanças no âmbito da execução fiscal, em especial, o n.º 1 do artigo 188.º do CPPT; (ii) a cobrança de uma taxa não autorizada/inexistente nas leis em vigor; (iii) a pendência de processo contencioso com efeito suspensivo.

D. O primeiro dos vícios apontados pela CRUZ & COMPANHIA na sua petição

de oposição é enquadrável na última alínea do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT: a inconstitucionalidade invocada consubstancia fundamento que, desde logo, não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provada, simplesmente, a partir de documentos - *in casu*, pelo documento de citação da CRUZ & COMPANHIA para a execução fiscal -, sendo certo que afecta a eficácia do acto de citação e consequente exigibilidade da dívida exequenda.

E. O segundo dos fundamentos invocados na petição de oposição que dá causa aos presentes autos, que se prende com a inexistência da taxa em questão nas leis em vigor/não autorização da cobrança da mesma taxa, tem cabimento expresso na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

F. É ilegal a cobrança coerciva de uma quantia proveniente de uma taxa inexistente ou cuja cobrança não se encontra autorizada.

G. A ilegalidade invocada na petição de oposição não é a ilegalidade do acto tributário ou da liquidação da taxa de promoção dos meses de Agosto e Setembro de 2009: é, sim, a ilegalidade abstracta do tributo em causa.

H. O IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária.

I. Nos termos do n.º 3 do artº 88 do Tratado CE (TCE), o Estado Português encontra-se inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa - cf. artº 88º, n.º 3, *in fine*, do TCE -conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em causa financia.

J. A própria Comissão «*recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art. 88º do Tratado CE e remete para o art.º 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários*» - cf. considerando n.º 147 do processo C 43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a contestação apresentada pelo IVV.

K. Até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incidível modo de financiamento - a taxa de promoção - não podem ser postos em execução, o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

L. A CRUZ & COMPANHIA pode invocar em juízo o efeito directo da proibição de execução constante do n.º 3 do artº 88º do TCE, para com isso fundamentar a ilegalidade da cobrança deste tributo, o que fez nos presentes autos.

M. O IVV, ao solicitar a instauração de processo de execução fiscal, e a Administração Tributária, ao instaurá-lo, estão simultaneamente a violar uma norma de direito comunitário e a aplicar legislação que à data tem forçosamente de se considerar juridicamente inexistente (ou, pelo menos, como não estando a produzir efeitos, o que será equiparado à inexistência).

N. Tais factos constituem manifestos fundamentos de oposição à execução, enquanto atinentes com a ilegalidade abstracta do tributo, nos termos do disposto no artigo 204º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

O. Não obstante o Tribunal *a quo* não se tenha ocupado da apreciação do mérito deste fundamento, é certo que tal fundamento não é “*manifestamente improcedente*”.

P. Não se procure argumentar, para sustentar uma eventual improcedência material deste fundamento (que, repita-se, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*) que, em Setembro de 2010, foi notificada ao IVV a decisão final do referido procedimento de apreciação de auxílio estatal, decisão junta como documento n.º 3 pelo IVV na contestação apresentada nos presentes autos, pois que: para além do próprio teor da decisão e para além de tal decisão ser uma decisão condicional e não ter ainda transitado em julgado (em face do recurso interposto pela República Portuguesa),

Q. Sempre será relevante notar que essa decisão limita-se ao exame da aplicação da taxa de promoção a partir da sua entrada em vigor e até 31 de Dezembro de 2006 (cf. ponto 133 da referida decisão, junta como doc. n.º 3 pelo IVV), sendo certo que, por um lado, a Comissão ainda não proferiu decisão relativamente à aplicação da taxa de promoção para além dessa data e, por outro lado, os presentes autos respeitam a uma execução fiscal instaurada para cobrança coerciva da taxa de promoção relativa ao período de Agosto e Setembro de 2009, período, portanto, desde logo não abrangido pela decisão referida.

R. No que respeita à pendência de processo contencioso com efeito suspensivo - fundamento que não foi apreciado pelo Tribunal *a quo* -, a jurisprudência e a doutrina têm vindo a entender que, nas situações em que a exigibilidade da dívida seja afectada por qualquer motivo não definitivo, mas meramente temporário, esse motivo possa ser invocado em sede de oposição à execução, que terá por objecto, então, a suspensão da execução”.

S. Tanto a doutrina, como a jurisprudência, enquadram tal fundamento na disposição residual da alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. A pendência de processo contencioso com efeito suspensivo invocada na petição inicial constitui, igualmente, fundamento legal e legítimo de oposição à execução, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

U. Não é manifesta a improcedência deste fundamento - que não foi, sequer, liminarmente apreciado na sentença ora posta em crise - porquanto se encontra pendente processo de impugnação das liquidações em causa (processos ns. 28/10.2BEVIS e 26/10.6BEVIS) e o pedido de dispensa de prestação de garantia.

V. Não se verifica, *in casu*, qualquer erro na forma de processo, nem manifesta improcedência dos fundamentos alegados, devendo, em consequência, ser revogada a sentença recorrida e ser apreciado e conhecido pelo Tribunal *a quo* o mérito dos fundamentos alegados na petição de oposição».

II- A entidade recorrida, Instituto da Vinha e do Vinho, IP, apresentou contra-alegações pugnando pela manutenção do decidido em primeira instância e concluindo da seguinte forma:

«A) A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2010 01007149 instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 69.244,036 devidos ao IVV alegando, entre outros vícios, a inconstitucionalidade material e orgânica das normas do CPPT que autorizam a prática de actos de execução fiscal por órgãos de natureza administrativa e a não autorização de cobrança da taxa de promoção em crise.

B) A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando que «a petição inicial de oposição à execução fiscal deveria ter sido alvo de rejeição liminar por *‘não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.o, e, ou, de ser ‘manifesta a improcedência’* - nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» - *cf.*: sentença recorrida (cit.).

C) Os actos de natureza materialmente jurisdicional indicados no CPPT são a decisão (i) dos incidentes, (ii) dos embargos, (iii) da oposição à execução, (iv) dos recursos de actos praticados pelo órgão de execução, a verificação e graduação dos créditos e, por fim, (v) da anulação da venda *cf.*: artigo 151.º, n.º 1 do CPPT, pelo que a instauração da execução fiscal e a citação do executado não consubstanciam actos materialmente jurisdicionais, ao contrário do que alega a Recorrente.

D) Quer o STA, quer o Tribunal Constitucional já se pronunciou no sentido da admissibilidade constitucional da atribuição de competências para a prática de actos de natureza não jurisdicional por parte da Administração fiscal, no âmbito do processo de execução fiscal - *cf.*: Acórdãos do STA de 19 de Fevereiro de 1992, proferidos nos recursos n.º 13763 e 13830, de 29 de Abril de 1992, proferido no recurso n.º 14123 e de 23 de Setembro de 1992, proferido no recurso n.º 14344 e do Tribunal Constitucional n.º 465/91, de 1 de Dezembro de 1991 e n.º 331/92, de 1 de Outubro de 1992, posição que foi ainda reafirmada pelo mesmo Tribunal nos Acórdãos n.º 152/02, de 17 de Abril de 2002 e n.º 263/02, de 18 de Junho de 2002.

E) A instauração pela Recorrente da presente acção de oposição à execução, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não se encontrando, conseqüentemente, vedada ou suspensa a sua cobrança, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

F) Um auxílio não notificado à Comissão Europeia e objecto de investigação por parte daquela Instituição é tido como um «auxílio ilegal» apenas na acepção da alínea t), do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, não exprimindo qualquer juízo quanto à incompatibilidade com o Direito Comunitário.

G) A Comissão, na decisão adoptada em 20 de Julho de 2010 e notificada ao IVV (ora Recorrido) em 28 de Setembro de 2010 concluiu pela compatibilidade da taxa de promoção cobrada pelo IVV, pelo que manifestamente não se verifica o fundamento previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, ao contrário do alegado pela Recorrente»

**III-O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.**

**IV – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.**

**V- Face às conclusões das alegações e à posição da entidade recorrida a questão objecto de recurso consiste em saber se a decisão recorrida padece de erro ao julgar ser manifesta a improcedência da oposição não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204 do Código de Procedimento e Processo Tributário.**

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente alegando que na petição de oposição à execução foram invocados, em suma, três vícios enquadráveis na previsão do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário e que constituem fundamento de oposição, a saber:

a) a inconstitucionalidade orgânica e material das normas do CPPT que determinam a prática de funções jurisdicionais pelo Serviço de Finanças no âmbito da execução fiscal, em especial, o n.º 1 do artigo 188.º do CPPT;

b) a cobrança de uma taxa não autorizada/inexistente nas leis em vigor;

c) a pendência de processo contencioso com efeito suspensivo.

**5. 1. Vejamos, pois, se se verificam os fundamentos do recurso invocados pela recorrente nas suas alegações e se confirma o juízo de manifesta improcedência da oposição.**

Desde já se dirá que, pese embora a recorrente alegue que invocou como fundamento da oposição a pendência de processo contencioso com efeito suspensivo, não é essa a realidade que resulta dos autos, nomeadamente da petição inicial de oposição.

Na verdade como se constata daquela peça processual, os fundamentos de oposição invocados pela ora recorrente foram tão somente “a inconstitucionalidade dos actos jurisdicionais praticados por órgãos com natureza administrativa – fundamento desenvolvido no arts. 16º a 24º -- e a não autorização da cobrança da taxa de promoção – fundamento desenvolvido nos arts. 25º a 60º da petição inicial e convocado ao abrigo do disposto no artº 204º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Com efeito, nos arts. 61º e segs, da petição inicial a oponente, após sublinhar que a oposição deve proceder com os fundamentos atrás referidos, deduz um pedido de suspensão da execução fiscal solicitando ao Tribunal a dispensa da garantia para o efeito.

E concluiu pedindo a final que lhe seja deferida a isenção da prestação da garantia para obter o efeito suspensivo dos autos de execução fiscal.

Ora, não obstante a pendência de processo contencioso, com efeito suspensivo, poder, em abstracto, ser fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento

e Processo Tributário, o certo é que não há em todo o texto da petição inicial qualquer passagem ou articulado do qual se possa concluir que a pendência do processo de impugnação das liquidações em causa é invocada como fundamento da oposição, designadamente ao abrigo daquele normativo.

Há apenas, e devidamente autonomizado na petição inicial, um pedido de dispensa de garantia, que a sentença recorrida entendeu não apreciar, por ter sido julgada improcedente a oposição, e por se entender que pedido deve ser dirigido ao órgão de execução fiscal, competente para o efeito, nos termos do artº 170º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário – cfr. sentença a fls. 116

Por outro lado, não se olvidando que ao apreciar as deficiências da petição o tribunal deve procurar detectar, na medida do possível, qual a pretensão real dos oponentes e seus fundamentos, também não se deixará de notar que no caso subjudice essa pretensão se materializa, de forma clara (e inequívoca) na oposição à execução com fundamento apenas na inconstitucionalidade dos actos jurisdicionais praticados por órgãos com natureza administrativa e na não autorização da cobrança da taxa de promoção, a que se aduziu um pedido de dispensa de garantia com suspensão da execução.

Isso mesmo foi notado na sentença recorrida que não tratou, e bem, esta matéria como fundamento da execução.

Improcederá, pois, nesta parte, a argumentação da recorrente.

**5.2** Quanto à alegada inconstitucionalidade material da norma do artº 188º, nº1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, por violação do princípio da separação de poderes, consagrado nos arts. 111º, 202º, e 212º, n.º 3 da Constituição da República (arts. 16º a 24º da na petição inicia) argumenta a recorrente que se enquadra na previsão do artº 204º. n.º 1, al. i) do Código de Procedimento e Processo Tributário, na medida em que tal inconstitucionalidade consubstancia fundamento que não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provada, simplesmente, a partir de documentos, sendo certo que afecta a eficácia do acto de citação e conseqüente exigibilidade da dívida exequenda,

Vejamos, pois, antes do mais, se se verifica este fundamento.

Resulta do disposto no artº 103º, n.º 1 da Lei Geral Tributária que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

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 (nº2 do mesmo normativo)

Por sua vez, de acordo com o artº 150º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário é competente para a execução fiscal o órgão da execução fiscal do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação.

A competência atribuída por este normativo aos órgãos da administração tributária é precisamente a competência para a prática de actos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal.

Ora a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, tem-se pronunciando, de forma consolidada e de há longo tempo, no sentido de que não contende com a natureza judicial do processo executivo fiscal o facto de a citação ser ordenada pelo chefe da repartição de finanças, já que tal despacho não se insere nos despachos jurisdicionais, não tendo por finalidade a composição de qualquer litígio (cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.02.2008, recurso 999/07, de 16.06.2004, recurso 367/04, de 02.05.2001, recurso 25027, e de 19-2-92, recursos ns. 13763 e 13830.)

E instado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da atribuição de competência à Administração Tributária para instauração e prática de actos no processo de execução fiscal o Tribunal Constitucional vem também entendendo que a decisão de instauração não envolve um juízo definitivo sobre a exequibilidade do título ou sobre a verificação dos pressupostos da acção executiva, não havendo nesse acto qualquer composição de interesses, pelo que ele não tem natureza jurisdicional – conferir neste sentido acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 331/92, de 21/10/1992, n.º 152/2002, de 17-4-2002, publicado no Diário da República, II Série, de 31-5-2002, e, n.º 263/02, de 18-6-2002, publicado no Diário da República, II Série, de 13-11-2002.

Também sufragamos este entendimento.

Daí que se conclua que a decisão sindicada, que decidiu que este fundamento da inconstitucionalidade material da norma do artº 188º, nº1 do Código de Procedimento e Processo Tributário era manifestamente improcedente, não merece, censura, pelo que improcede este segmento do recurso.

**5.3** Posto isto cumpre apreciar o outro (segundo) fundamento de oposição invocado que se prende com a inexistência da taxa em questão nas leis em vigor, decorrente da não autorização da cobrança da mesma taxa.

Argumenta-se no recurso que a ilegalidade invocada na petição de oposição não é a ilegalidade do acto tributário ou da liquidação da taxa de promoção dos meses de Agosto e Setembro de 2009, mas sim, a ilegalidade abstracta do tributo em causa.

E isto porque o IVV pretende fazer-se pagar de uma taxa cuja cobrança se encontra suspensa por decisão comunitária.

Com efeito sustenta a recorrente que, nos termos do n.º 3 do artº 88 do Tratado CE (TCE), o Estado Português se encontra inibido de executar qualquer auxílio que esteja a ser objecto de um processo de apreciação pela Comissão até à emissão, por aquela entidade, de uma decisão final de aprovar (ou não) o auxílio em causa, conforme sucede com o auxílio que a taxa de promoção em causa financia.

E que a própria Comissão «*recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do art.º 88º do Tratado CE e remete para o art.º 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que dispõe que os auxílios ilegais poderão ser reembolsados pelos seus beneficiários*», chamando à colação o considerando n.º 147 do processo C 43/2004, junto aos autos como documento n.º 2 com a contestação apresentada pelo IVV.

Assim conclui que até que a decisão final seja proferida pela Comissão quanto ao auxílio do período em questão, tanto esse auxílio, como o seu incindível modo de financiamento - a taxa de promoção - não podem ser postos em execução, o que equivale a dizer que a sua cobrança não está, ao momento da liquidação, autorizada, e que os diplomas nos quais essa liquidação se baseia são de considerar, de momento, juridicamente inexistentes.

Contra o assim alegado responde a entidade recorrida, sustentado nas suas contra-alegações que a Comissão, na decisão adoptada em 20 de Julho de 2010 e notificada ao IVV (ora Recorrido) em 28 de Setembro de 2010 concluiu pela compatibilidade da taxa de promoção cobrada pelo IVV, pelo que manifestamente não se verifica o fundamento previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, ao contrário do alegado pela Recorrente»

Sobre tal fundamento decidiu-se na sentença recorrida, de uma forma sumária, que o mesmo versava a legalidade em concreto da liquidação e que não cabia na previsão das als. a) e h) do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário (cf. fls. 115).

Ora, não há dúvida que este fundamento de oposição é, em tese, subsumível à alínea a) do n.º 1 do referido normativo, na medida em que diz respeito à ilegalidade abstracta do tributo, ou seja, não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto mas na própria lei cuja aplicação é feita.

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, vol. III, pag. 446, cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares.

A decisão recorrida, que assim não decidiu, não pode, pois, ser confirmada, pelo que deverá, nesta parte, ser revogada.

#### **VI – Da impossibilidade de conhecimento em substituição.**

Face ao provimento do recurso e à revogação da decisão recorrida suscita-se a questão da possibilidade de conhecimento, em substituição, deste fundamento de oposição relativo à alegada não autorização de cobrança da taxa de promoção.

Sucede que a sentença de primeira instância, que absolveu a recorrida da instância e não conheceu do mérito do pedido, não fez, por isso, qualquer explicitação dos factos que se deviam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação deste fundamento de oposição.

Também este Tribunal de recurso não dispõe, por sua vez, de base factual para decidir o recurso jurisdicional, uma vez que, face ao alegado pela recorrente e pela recorrida, ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida, nem aqui pode estabelecer-se, por o Tribunal carecer de poderes de cognição em sede de facto.

Há, assim, um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão do aspecto jurídico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto (arts. 729º e 730º do Código de Processo Civil).

#### **VII. Decisão:**

Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a oposição quanto ao primeiro e terceiro fundamentos, e, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 729º do Código de Processo Civil, ordenar a baixa dos autos à primeira instância, para ser substituída por outra que, após ampliação da base factual, de acordo com o que se atrás se apontou, conheça do mérito do segundo fundamento de oposição invocado.

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

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rothes*.

**Acórdão de 14 de Março de 2012.**

Processo n.º 1092/11-30.

Recorrente: Francisco José Gonçalves.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Francisco José Gonçalves, veio deduzir oposição a execução fiscal contra si instaurada pela Fazenda Pública, processo n.º 2151201001048007 por dívida de IMT do ano de 2007 no montante de € 47.855,60 e acrescido.

O Tribunal de 1ª Instância, indeferiu liminarmente a petição inicial de Oposição Judicial, ao abrigo do disposto no artigo 110º, n.º 1 do CPPT, por julgar procedente a excepção de impropriedade do meio processual utilizado, em consequência do que absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformado recorreu o executado para este STA.

Este STA por acórdão de 15/02/2012 decidiu: julgar procedente o recurso quanto ao invocado fundamento de nulidade da decisão recorrida e conhecendo em substituição acordam em rejeitar liminarmente a oposição.

Notificado que foi o recorrente veio o mesmo a fls. 77 suscitar a existência de um lapso de escrita que impede a correcta percepção do seu conteúdo porquanto as páginas 11 e 12 não apresentam um seguimento lógico, sendo que terá existido um lapso de escrita e concluiu pedindo a sua correcção.

DECIDINDO NESTE STA

Visto o acórdão reconhecemos a razão do requerente, sendo patente que existe um texto repetido por uso inadvertido, concerteza, do “copy paste” no momento da impressão. Embora seja relativamente fácil de identificar essa repetição do texto que constitui o discurso fundamentador da decisão, o mesmo está a mais e há que o eliminar expressamente.

Em conformidade:

A fls. 11 do Acórdão e começando na linha 13 escreveu-se o seguinte texto que se destaca a negrito, o qual foi, depois, novamente reproduzido na página seguinte que é a última do mesmo acórdão:

**“correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei»), «é de concluir, por um lado, que é obrigatória a convolação do processo para a forma adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada) e, por outro, que no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo é de conhecimento officioso.»**

**No caso dos autos não podendo o recorrente atacar a o acto que fixou o valor tributário ao imóvel através de oposição cumpre verificar se em 30/12/2010 quando reagiu apresentando a petição que deu origem aos presentes autos ainda estava em tempo para impugnar tal liquidação. Cremos convictamente que não pois vem fixado no probatório que a notificação do resultado da avaliação ao terreno referenciado nos autos ocorreu em 27/08/2009 não se demonstrando que tenha requerido uma segunda avaliação mas apenas que em 27/12/2010 apresentou um requerimento, junto do Serviço de Finanças de Almada 3ª pedindo uma nova avaliação por erro manifesto da primeira.**

**Ora, assim sendo, está completamente fora de prazo para impugnar o acto de avaliação por terem decorrido os 90 dias a que se refere o artº 102º no 1 alínea e) do CPPT., ficando na pendência do que for decidido relativamente ao requerimento de revisão que ao abrigo do artº 78º da LGT apresentou.**

**4- DECISÃO:”**

Vejamos:

Se considerarmos como não escrito o texto destacado, o acórdão recupera imediatamente toda a sua lógica e desenvolvimento sequencial.

Assim nos termos do artº 667º n.º 1 do CPC decide-se, rectificar o acórdão nos seguintes termos: O texto supra destacado a negrito constante de fls. 12 deve considerar-se como não escrito, por lapso manifesto de escrita consistente na sua repetição por erro informático).

**DECISÃO:**

Acorda-se em ordenar a rectificação do acórdão nos termos sobreditos, operando-se a notificação às partes do teor desta decisão.

## Acórdão de 14 de Março de 2012.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Pressupostos.*

### Sumário:

*O recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA é admissível no âmbito do contencioso tributário.*

*Atenta a natureza excepcional desse recurso (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam tais pressupostos se a questão suscitada é a de saber se o recorrente exerceu de facto a gerência da sociedade originariamente executada, a qual é de natureza casuística e depende, além do mais, da fixação e apreciação dos factos pelas respectivas instâncias.*

Processo n.º 1110/11-30.

Recorrente: Joaquim António Rito Pereira.

Recorrido: Fazenda Pública e outro.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. Joaquim António Rito Pereira, com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 27/9/2011, no rec. que aí correu termos sob o n.º 05026/11.

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

1 - Nos termos do art. 150º do CPTA é possível recorrer para o STA de decisões do Tribunal Central Administrativo se estiver em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica e social se reveste de importância fundamental ou se o recurso for essencial para uma melhor aplicação do direito.

2 - No presente caso está em causa a determinação da responsabilidade subsidiária de gerente de sociedade na obrigação de pagar impostos.

3 - O ora recorrente, como gerente da sociedade Sonabe, Lda., assinou cheques da sociedade.

4 - A Administração Fiscal apresentou esse facto como integrador do conceito de gerência de facto para efeitos de responsabilização subsidiária, nos termos do art. 24º da LGT.

5 - A nossa jurisprudência tem decidido que, para integração do conceito de gerência de facto, não basta essa assinatura de cheques e que, se o revertido (obrigado subsidiário) lograr provar factos que suscitem dúvidas sobre exercício da gerência de facto, este deve dar-se como não provado.

6 - O recorrente apresentou e fez prova de factos que não só suscitam dúvidas sobre o exercício da gerência, como leva a concluir que não exerceu essa gerência.

7 - O meritíssimo Juiz da primeira instância, em violação do art. 388º do CPC, negou-se a tomar em consideração essas provas por julgar que o oponente de arresto, optando pela oposição ao arresto em vez de optar pelo recurso, não pode por em causa a matéria de facto anteriormente consignada nos autos.

8 - E o tribunal da segunda instância negou-se igualmente a considerar essa prova apresentada pelo recorrente por considerar que uma vez que está assente que este assinou cheques da sociedade, não se torna necessário ter em conta mais nenhum facto para se concluir pela gerência de facto.

9 - Esta questão é de elevada relevância jurídica e social, sendo certo que tem sido decidida pela jurisprudência de forma bastante diferente.

10 - Justifica-se assim o presente recurso e, por uma melhor aplicação do direito, deve ser revogado o duto acórdão recorrido, atendendo-se à oposição do recorrente e ordenando-se o levantamento do arresto dos seus bens, por não haver provas da sua gerência efectiva na sociedade devedora.

11 - E, além disso, e em alternativa, deve atender-se aos factos que o recorrente apresentou, tendentes a provar o seu não exercício da gerência efectiva.

12 - Essas provas deveriam ter sido consideradas tanto pelo tribunal da primeira instância como pelo duto acórdão recorrido, violando este os arts. 712º, n.º 1, alínea a) e 660º, n.º 2 do CPC, ao negar-se a considerar essas provas injustificadamente como se diz na supra conclusão 8.

13 - Tem este STA a faculdade, nos termos do art. 150º, n.º 4 do CPTA, de ordenar a baixa do processo para poder ser tida em conta a matéria factual alegada pelo recorrente.

14 - Deve assim revogar-se o douto acórdão recorrido por violar os arts. 24º da LGT, 712º, n.º 1, al a) e 660, n.º 2 do CPC e o ora recorrente ser absolvido do pedido, ordenando-se o levantamento do arresto dos seus bens.

1.3. Não foram apresentadas contra alegações.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º n.º 1 CPTA).

2. O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) inexistência no contencioso tributário de norma de competência paralela à constante do art. 24º n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada, inspirada em princípios hermenêuticos;

c) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo (art. 150º n.º 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF).

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p. 742).

3. Sem prescindir

No caso em análise o Ministério Público não se pronuncia sobre o mérito do recurso porque a relação jurídico-material controvertida não revela qualquer ameaça a direitos fundamentais dos cidadãos, lesão de interesses públicos especialmente relevantes ou de algum dos valores ou bens referidos no art. 9º n.º 2 CPTA (art. 146º n.º 1 CPTA 2º segmento).»

1.5. Notificado às partes o teor do Parecer do MP, só o recorrente veio pronunciar-se, tecendo, em síntese, argumentação no sentido de que este recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA é admissível em sede de contencioso tributário, pelo que deve ordenar-se o prosseguimento do recurso como requerido.

1.6. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2.1. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes:

1. Em 3 de Março de 2011, foi proferida sentença de declaração de falência da SONABE no âmbito do processo n.º 1642/10.1TYLSB do 2º Juízo do Tribunal de Comércio de Lisboa (cf. anúncio n.º 3632/2011, a fls. 472 dos autos).

2. Em 9 de Julho de 2010 deu entrada no serviço de finanças de Lisboa 8 um requerimento da SONABE, assinado por Manuel Augusto Rito Pereira, pedindo o pagamento em prestações da quantia de EUR 439.793,40 referente a IVA em dívida no PEF n.º 3107201001018787, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. cópia do requerimento a fls. 446-447 dos autos).

3. Por despacho de 27 de Julho de 2010 foi autorizado pelo serviço de finanças de Lisboa 8 o pagamento em 12 prestações da dívida melhor identificada no ponto anterior (cf. notificação das condições do pagamento em prestações a fls. 448 dos autos).

4. Em reunião de assembleia-geral da SONABE ocorrida em 24 de Agosto de 1996 foi deliberado que o requerido Joaquim António Rito Pereira não auferiria remuneração pela sua gerência (cf. cópia da acta n.º 2/1996, a fls. 411 dos autos).

5. Em 23 de Fevereiro de 2000 o requerido Joaquim António Rito Pereira assinou um acordo de «cessação do contrato de trabalho por acordo das partes e passagem à situação de reforma» com o Banco Nacional Ultramarino, lendo-se no mesmo que entre as partes vigorava desde 28 de Maio de 1974 um contrato de trabalho que cessou em 29 de Fevereiro de 2000 (cf. cópia do acordo a fls. 401-402 dos autos).

2.2. Reportando à decisão proferida em 1ª instância, o acórdão recorrido exarou, ainda, o seguinte:

«Aí se consignou que nada mais foi provado com interesse para a decisão em causa, atenta a causa de pedir e que a decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos, e especificados nos vários pontos da matéria de facto provada.»

3. O presente recurso incide sobre o acórdão do TCAS, de em 27/9/2011, constante de fls. 578 a 583, e vem interposto ao abrigo do art. 150º do CPTA.

E como flui das respectivas Conclusões, o recorrente justifica a requerida revista para melhor aplicação do direito alegando que:

a) A AT apresenta o facto de o recorrente ter assinado cheques da sociedade Sonabe, Lda. como facto integrador do conceito de gerência de facto para efeitos de responsabilização subsidiária, nos termos do art. 24º da LGT, mas a jurisprudência vem decidindo que para integrar esse conceito não



basta a assinatura de cheques, sendo que se o revertido lograr provar factos que suscitem dúvidas sobre exercício da gerência de facto, aquele facto (gerência efectiva) deve dar-se como não provado.

b) O recorrente fez prova (testemunhal) de factos que não só suscitam dúvidas sobre o exercício da gerência, como também levam a concluir que não exerceu essa gerência.

Daí que a decisão em 1ª instância haja sido proferida com violação do art. 388º do CPC (por se ter negado a tomar em consideração as referidas provas e por julgar que o oponente de arresto, optando pela oposição ao arresto em vez de optar pelo recurso, não pode por em causa a matéria de facto anteriormente consignada nos autos) e que também a decisão proferida pelo tribunal de 2ª instância haja violado o disposto nos arts. 24º da LGT, 712º, n.º 1, al a) e 660, n.º 2 do CPC (por, igualmente, se ter negado a considerar a prova apresentada pelo recorrente e por considerar que uma vez que está assente que este assinou cheques da sociedade, não é necessário ter em conta mais nenhum facto para se concluir pela gerência de facto).

c) E esta questão reporta-se a matéria que suscita fundadas dúvidas e tem originado divisão na jurisprudência e na doutrina, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, sendo, portanto, de elevada relevância jurídica e social, pelo que se justifica, assim, o recurso, por forma a obter uma melhor aplicação do direito.

Vejamos, pois.

4.1. Como se disse, o MP pronuncia-se, além do mais, pela inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário.

E o recorrente argumenta no sentido da admissão deste recurso de revista em sede de contencioso tributário.

É certo que, como aponta o MP, a inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário tem sido afirmada por alguma doutrina.

Desde logo, o Prof. Casalta Nabais <sup>(1)</sup> que conclui pela inadmissibilidade face à circunstância de o art. 26º do ETAF (aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 19/2 e em vigor desde 1/1/2004) não conter norma de teor idêntico à do n.º 2 do seu art. 24º (que inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo), sendo que a remissão genérica do art. 2º, alínea e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no mencionado art. 150º do CPTA.

E também o Cons. Lopes de Sousa <sup>(2)</sup> se pronuncia pela inadmissibilidade deste recurso em sede de contencioso tributário, quando escreve: «*Para o contencioso administrativo, prevê-se ainda no art. 150º do CPTA, um recurso excepcional de revista de acórdão dos tribunais centrais administrativos proferidos em segundo grau de jurisdição, sendo a competência para o seu conhecimento, pela SCA do STA, admitida no n.º 2 do art. 24º do ETAF de 2002, mas, não existindo norma semelhante no art. 26º do mesmo diploma, em se fixa a competência da SCT do STA, nem havendo remissão para o regime daquele art. 150º, parece justifica-se a conclusão de que ele não se aplica.*

*De resto, é uma solução que se compreende, pois o acesso ao STA, para os processos tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêem no art. 151º, abertura essa cuja amplitude se estende mesmo até à possibilidade de acesso ao STA em processos de valor inferior à alçada dos tribunais tributários (art. 280º, n.º 5, do CPPT). Para além disso, mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 75-9-1997, assegurada pelo art. 120º do ETAF de 1984.*

*No entanto, a jurisprudência largamente maioritária da SCT do STA tem sido no sentido da admissibilidade daqueles recursos excepcionais de revista no âmbito do contencioso tributário.»*

E na verdade, não obstante anterior jurisprudência constante, por exemplo, dos acs. deste STA, de 27/9/05, rec. n.º 489/05, de 18/4/2007, rec. n.º 097/07 e de 16/1/08, rec. n.º 0564/07 (que afirmava a inadmissibilidade do recurso com base no disposto no n.º 1 do art. 5º da Lei n.º 15/2002, de 22/2, segundo o qual as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior), a jurisprudência mais recente e maioritária deste mesmo Tribunal consolidou-se no sentido de que é admissível no contencioso tributário este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA (cfr., entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/10/2006, rec. n.º 854/06; de 29/11/2006, rec. n.º 729/06; de 12/12/2006, rec. n.º 584/06; de 30/5/2007, rec. n.º 257/07; de 30/5/2007, rec. n.º 285/07; de 2/7/2008, rec. n.º 173/08, de 14/7/2008, rec. n.º 0410/08, de 16/11/2011, rec. n.º 0740/11, de 14/12/2011, rec. n.º 01075/11, de 12/1/2012, rec. n.º 0899/11, de 12/1/2012, rec. n.º 01139/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11).

E em termos de fundamentação para a admissibilidade do recurso escreve-se, por exemplo, no referenciado ac. de 14/7/08, no rec. n.º 0410/08:

*«Concedendo-se que a questão não é inteiramente líquida, o certo é que o STA tem admitido, no contencioso tributário, o recurso excepcional de revista previsto no artigo 150º do CPTA, augurando-se a sua clarificação com as já anunciadas revisões dos concernentes diplomas administrativos - ETAF e CPTA - e tributários - LGT e CPPT.*

*Isto face, até, ao princípio pro actione.*

*Todavia, sempre deve dizer-se que não são relevantes os argumentos, em contrário, aduzidos pela Fazenda Pública.*

*Pois, por um lado, também o artigo 152º do CPTA consagra um recurso para uniformização de jurisprudência, com funcionalidade semelhante ao previsto no artigo 284º do CPPT.*

*E, por outro e mutatis mutandis, o seu artigo 28º, n.º 5, tem um alcance semelhante ao do artigo 284º, mas com atinência à 1ª instância.*

*Ora, o dito artigo 150º do CPTA não tem em vista, a se e de modo directo, a uniformização de 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 120º 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 2º 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.

*Tem-se, assim, no descrito circunstancialismo, por admissível o recurso».*

4.2. Ora, porque, pese embora a doutrina referenciada, não vislumbramos razões para divergir deste citado entendimento jurisprudencial maioritário, é de concluir que o recurso de revista excepcional, previsto no art. 150º do CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

Aliás não parece decisivo o argumento derivado da circunstância de o art. 26º do ETAF (em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA), não incluir norma semelhante à constante do n.º 2 do seu art. 24º, nem existir qualquer remissão para o regime do art. 150º: é que, estabelecendo a alínea h) do art. 26º que cabe à Secção de Contencioso Tributário conhecer «De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei», então da remissão operada na alínea c) do n.º 2 do CPPT para as normas do CPTA sempre se poderá concluir pela aplicação deste recurso ao contencioso tributário.

Por outro lado, estando em causa (neste recurso de revista) decisões dos TCA e não dos Tribunais de 1ª instância e assentando este mesmo recurso (revista excepcional) em fundamentos específicos e diversos daqueles que caracterizam o recurso «per saltum» (recurso ordinário) para a Secção do CT do STA, também parece de afastar argumentação no sentido da inadmissibilidade do recurso de revista em virtude de o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, estar «muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêm no art. 151º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não à alçada dos tribunais tributários (art. 280º, n.º 5, do CPPT).»

Acresce que, conforme se refere no acórdão supra transcrito, o recurso excepcional de revista, também não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no art. 284º do CPPT.

E acresce, ainda, que, como se exara no supra citado ac. de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, *«se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no art. 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do art. 2º, alínea e) do CPPT.*

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

Em suma, é de concluir que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário.

5.1. Vejamos, então, se o recurso é admissível, agora face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA.

Nos n.ºs. 1 e 5 deste art. 150º do CPTA estabelece-se:

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

(...)

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

Ora, interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso.

Com efeito, como se escreve no acórdão de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11, este Tribunal também tem *«acentuado repetidamente — cfr., por todos, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo, de 24/5/ 2005, rec. n.º 579/05 — que o recurso de revista previsto naquele art. 150º, “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 de Almeida 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 Supremo Tribunal Administrativo «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema” – cf. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..*

*O artigo 150º do CPTA tem, desde logo, como primeiro pressuposto, a importância fundamental da questão por virtude da sua relevância jurídica ou social.*

*Ora, 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 controversia 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.*

*Deste modo, como se refere no acórdão deste Tribunal, de 30 de Maio de 2007, proferido no recurso 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”. Cf. tudo o que vem de ser dito no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de 16-6-2010, proferido no recurso n.º 296/10.»*

Ou seja, a admissão deste recurso depende (i) da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental e (ii) de a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

5.2. No caso presente, a questão que vem suscitada pelo recorrente é a de que para integrar o conceito de gerência de facto (gerência efectiva) de uma sociedade não basta a assinatura de cheques, sendo que se o revertido lograr provar factos que suscitem dúvidas sobre exercício da gerência de facto, aquele facto (gerência efectiva) deve dar-se como não provado. E, no caso, tendo ele, recorrente, feito prova testemunhal de factos que não só suscitam dúvidas sobre o exercício da gerência, como também levam a concluir que não exerceu essa gerência, então, por um lado, a decisão de 1ª instância violou o disposto no art. 388º do CPC (por se ter negado a tomar em consideração as referidas provas e por julgar que o oponente de arresto, optando pela oposição ao arresto em vez de optar pelo recurso, não pode por em causa a matéria de facto anteriormente consignada nos autos) e, por outro lado, também a decisão do TCAS violou o disposto nos arts. 24º da LGT, 712º, n.º 1, al a) e 660, n.º 2 do CPC (por, igualmente, se ter negado a considerar a prova apresentada pelo recorrente e por considerar que uma vez que está assente que este assinou cheques da sociedade, não é necessário ter em conta mais nenhum facto para se concluir pela gerência de facto).

E em consequência pede que se ordene a baixa do processo para poder ser tida em conta a matéria factual alegada pelo recorrente e este seja absolvido do pedido e se ordene o levantamento do arresto dos seus bens.

5.3. O acórdão recorrido começa por apreciar a questão suscitada quanto ao erro de julgamento da matéria de facto, por o recorrente entender que se deve dar como provada toda a factualidade que alegou, dado que isso resulta do depoimento das testemunhas.

E, apreciando esse invocado erro de julgamento, o acórdão aprecia concreta e especificadamente tal alegação (incluindo a alegação referente à assinatura (por parte do recorrente) de cheques da sociedade executada, concluindo, além do mais, que «... *está amplamente demonstrado nos autos, que o recorrente assinou cheques da SONABE, devedora originária, que apenas se obrigava com a assinatura de dois gerentes o que ele não contestou. A assinatura em branco dos mesmos nos quais posteriormente o seu irmão e, também, gerente da sociedade apunha sua assinatura e que lhe eram apresentados para o efeito, sem se questionar sobre o motivo ou destino dos mesmos não retira que eles possam deixar de ser considerados como actos de gestão e daí a desnecessidade da fixação dessa matéria para a questão em apreço*», julgando improcedente «o invocado erro de julgamento da matéria de facto».

E em seguida, o acórdão procedendo à aplicação do direito aos factos, exara: «*Segundo o recorrente, provando-se os factos alegados não restariam dúvidas de que não poderia ser tido como gerente efectivo da sociedade. Pretende o recorrente convencer de que não foi gerente efectivo da sociedade para não poder ser decretado o arresto em bens do mesmo por não ser responsável subsidiário. Não lhe assiste razão como bem se entendeu na decisão recorrida, pois que é o próprio que confessa que assinou cheques da SONABE em branco, nos quais posteriormente o seu irmão apunha uma segunda assinatura, e que lhe eram apresentados para o efeito, sem se questionar sobre o motivo ou destino dos mesmos.*

*Tanto basta para que se conclua que praticou actos de gerência de facto, não pondo assim em causa a conclusão a que se chegou na decisão que determinou o arresto de que se encontra suficientemente provado nos autos o preenchimento dos pressupostos exigidos por lei para poder ordenar-se a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários.*

*A gerência de facto ocorre quando alguém, ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa, exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de actos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros (cf. acórdão do TCAS de 09-02-99, proc. 227/97, in www.dgsi.pt/jsta).*

*A assinatura de cheques “em branco” não pode deixar de se considerar como um acto de gestão de facto, em nada relevando para afastar essa conclusão o facto de a pessoa que assina se alhear do destino dos mesmos, antes pelo contrário revelando tal atitude um comportamento negligente, não podendo alguém que assina cheques em branco em representação de uma sociedade comercial e se desinteressa sobre o seu destino pretender desresponsabilizar-se das consequências de tal prática (cf. acórdão do TCAS proferido em 28-09-2004, no proc. n.º 00050/04, in www.dgsi.pt/jtca).*

*O recorrente só discutia a sua qualidade de gerente invocando que não o era de facto, mas não logrou essa pretensão pelo que improcedem as conclusões do recurso ...».*

5.4. Ora, apesar de na Conclusão 9ª do recurso o recorrente alegar que a questão dos autos é de elevada relevância jurídica e social, não se vê que a mesma revista tal relevância.

Com efeito, quer a questão de saber se basta, ou não, para integrar o conceito de gerência de facto (gerência efectiva) de uma sociedade, a assinatura de cheques, quer a questão de saber se o recorrente fez prova, no caso, de factos que se subsumem ao não exercício efectivo da gerência ou, pelo menos, suscitam dúvidas sobre o exercício da gerência, são questões que, além de implicarem, desde logo, apreciação da matéria de facto, também respeitam ao caso concreto e ao princípio da livre apreciação da prova.

E quanto ao alegado nas demais Conclusões, trata-se de interpretação jurídica do recorrente, que não pode ser apreciada em sede do presente recurso, nomeadamente no que respeita à dúvida sobre o exercício efectivo de tal gerência da sociedade executada originária.

Ou seja, o que o recorrente pretende é a apreciação da matéria factual (que não cabe no âmbito deste recurso) questão que não assume, portanto, a relevância jurídica e social invocada pelo recorrente, sendo que, como se disse, 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.»

5.5. Por outro lado, também não está em causa a obtenção de uma melhor aplicação do direito no sentido de possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros a exigirem uma definição abstracta do direito aplicável, uma vez que, atenta a singularidade das provas, não é de prever que casos idênticos ao dos autos possam vir a repetir-se em número indeterminado de casos futuros.

6. Conclui-se, assim, que não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos no próprio art. 150º, n.º 1 do CPTA, para a admissibilidade do recurso excepcional de revista ali previsto.

#### DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

(<sup>1</sup>) Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 61- Janeiro/Fevereiro de 2007, p.13.

(<sup>2</sup>) Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação V-37-a) ao art. 279º, p. 390.

### Acórdão de 14 de Março de 2012.

#### Assunto:

*Imposto sucessório. Prescrição. Caducidade. Aplicação da lei no tempo. Nulidade da sentença.*

#### Sumário:

- I — *A nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão ocorre quando os fundamentos invocados deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta daquela que veio a ser adoptada. Já se o julgador extrai das premissas de facto que considera assentes uma conclusão (de facto ou de direito) diversa da que se impunha ou estabelece premissas contraditórias entre si e/ou erradas, tal consubstancia um eventual erro de julgamento e não nulidade da decisão.*
- II — *Tendo o facto tributário em que se fundamentou a liquidação do imposto sucessório ocorrido em 30/11/98, o prazo de prescrição era, na altura, o de dez anos previsto no artigo 34.º do CPT, por força da redacção dada ao artigo 180.º do CIMSISDD pelo Dec.Lei n.º 119/94, de 7 de Maio.*
- III — *Embora em 1 de Janeiro de 1999 tenha entrado em vigor a LGT, que encurtou o prazo geral de prescrição para oito anos (art.º 48.º), ela deixou ressalvados os prazos fixados em lei especial – como era o caso do imposto sobre sucessões e doações, em que o prazo de prescrição encontrava previsão expressa e específica no CIMSISDD.*
- IV — *Todavia, com o Dec.Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, que entrou em vigor no dia 13 de Novembro de 1999, também o prazo de prescrição deste imposto foi reduzido para oito anos.*
- V — *É com referência à data da entrada em vigor deste diploma legal, em 13 de Novembro de 1999, e não à da entrada em vigor da LGT, em 1 de Janeiro de 1999, que terá de verificar-se, por aplicação da regra contida no n.º 1 do art. 297.º do C.Civil, qual o prazo de prescrição a aplicar.*
- VI — *Visto que à data da entrada em vigor do Dec.Lei n.º 472/99 faltava, à luz da lei antiga, mais tempo do que o estabelecido na lei nova para o prazo se completar, é inequívoca a aplicação do prazo de oito anos, contado, porém, da data da entrada em vigor deste diploma legal.*
- VII — *Esse prazo de oito anos terminava, em princípio, no dia 13 de Novembro de 2007 mas foi interrompido com a instauração da impugnação judicial, em 20 de Julho de 2007, por força do preceituado no artigo 49.º, n.ºs 1 e 3, da LGT.*
- VIII — *O prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto sucessório era, à data da ocorrência do facto tributário, o de dez anos previsto no artigo 92.º do CIMSISDD na redacção dada pelo Dec.Lei n.º 119/94, de 7 de Maio.*
- IX — *Embora a Lei Geral Tributária tenha vindo fixar um novo prazo geral de caducidade de quatro anos, ressaltou essa aplicação aos casos em que “a lei não fixar outro” prazo, pelo que se deve incluir nessa ressalva o prazo de caducidade para a liquidação do imposto sucessório constante do aludido artigo 92.º do CIMSISDD.*

- X — O prazo de caducidade de oito anos posteriormente estabelecido no Dec.Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, não padece de inconstitucionalidade por violação do disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, visto que do confronto do decreto-lei autorizado com a lei autorizadora não resulta que as disposições daquele não se insiram ou não se integrem no sentido dos normativos desta.*
- XI — Verificando-se que à data da entrada em vigor do DL n.º 472/99 faltava, à luz da lei antiga, mais tempo do que o estabelecido na lei nova para o prazo de caducidade se completar, há que aplicar este novo prazo de oito anos, contado da entrada em vigor deste diploma legal, em 13 de Novembro de 1999.*
- XII — Tendo a notificação da liquidação ocorrido em 5 de Julho de 2007, antes do integral decurso desse prazo de caducidade, não se encontra preenchido o fundamento de oposição à execução fiscal previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.*

Processo n.º 1157/11-30.

Recorrente: Erika Waltraud Ilse Hollmann.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

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

1. ERIKA WALTRAUD ILSE HOLLMANN, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, de improcedência da oposição que deduziu ao processo de execução fiscal n.º n.º 3239 2007 01032089, instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa -7 para cobrança coerciva de dívida no montante de € 2.726.688,95 proveniente da liquidação de Imposto sobre Sucessões e Doações.

1.1. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. À data do facto tributário dispunha o artigo 180º do CIMSISD que o ISD prescreve nos termos do artigo 34º do Código de Processo Tributário (CPT), que, por sua vez, fixava o prazo prescricional em dez anos.

2. O artigo 34º do CPT foi revogado, a partir do dia 1 de Janeiro de 1999, pelo Dec.Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária (LGT), cujo artigo 48º passou a dispor que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos.

3. O novo prazo de oito anos estabelecido na Lei Geral Tributária é mais curto do que o antigo prazo de dez anos estabelecido no Código de Processo Tributário e é por isso aplicável à contagem da prescrição a partir do dia 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da nova lei, já que segundo a lei antiga faltaria mais tempo para o prazo se completar (artigo 297.º do Código Civil).

4. O prazo de prescrição de oito anos estabelecido na Lei Geral Tributária, contado a partir da entrada em vigor desse diploma, encontrou o seu termo no dia 31 de Dezembro de 2006, data desde a qual a dívida exequenda destes autos se encontra prescrita.

5. O Tribunal recorrido assentou que o facto tributário se verificou em 30 de Novembro de 1998 e fundamentou a sua decisão no disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que manda aplicar o disposto no artigo 297.º do Código Civil ao prazo de prescrição estabelecido na Lei Geral Tributária. Porém, julgou a oposição improcedente.

6. O raciocínio do julgador está por isso ferido de vício lógico, em que as premissas de facto e de direito apontam num sentido e a decisão segue caminho oposto, pelo que a douta sentença a quo enferma, guardado o devido respeito, de nulidade, por violação do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil e do disposto no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

7. A título subsidiário, a douta sentença a quo enferma de erro de julgamento em matéria de direito por errada interpretação e aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e do disposto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária.

8. A execução dos presentes autos tem também como objecto um imposto cuja liquidação não foi notificada à ora oponente dentro do respectivo prazo de caducidade.

9. Embora à data do facto tributário o art.º 92º do CIMSISD, na redacção do Decreto-Lei n.º 119/94, de 7 de Maio, estabelecesse um prazo de caducidade do direito de liquidação de dez anos, esse prazo foi encurtado para quatro anos pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária.

10. E o mesmo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, no seu art.º 5º, n.º 5 determinou que esse novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos se aplica aos factos ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998.

11. A douta sentença recorrida entendeu porém que “esse encurtamento de prazo, previsto no segmento inicial do n.º 1 do art.º 45.º da LGT não se aplica ao prazo de caducidade do direito à liquidação da sisa e do imposto sucessório”.

12. A douta sentença recorrida entendeu que o anterior prazo de caducidade, de 10 anos, teria ficado ressalvado pela referência in fine do n.º 1 do art.º 45.º da LGT - “quando a lei não fixar outro”.

13. Porém, nenhuma ressalva é consagrada a qualquer tributo em especial, nem na LGT, nem na respectiva lei introdutória, nem na respectiva lei de autorização legislativa.

14. O Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, consagrou regras de aplicação genérica a todas as espécies tributárias sem distinção, constituindo, assim, em obediência à razão de ser da Lei Geral Tributária, o repositório dos comandos aplicáveis a todos os tributos fiscais.

15. À data da entrada em vigor da LGT, em 1 de Janeiro de 1999, todos os impostos do sistema tributário português previam prazos de caducidade superiores a quatro anos (dez anos no ISD e na Sisa, cinco anos no IVA, IRS, IRC, imposto do selo e outros).

16. Caso devêssemos salvaguardar os prazos de caducidade mais longos, à data especialmente previstos em cada um dos tributos, nenhum sentido útil restaria ao encurtamento do prazo de caducidade pretendido pela LGT.

17. Como nenhum sentido teria a disposição da lei de autorização legislativa (Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), ao abrigo da qual o Governo aprovou a Lei Geral Tributária, que no n.º 17 do seu artigo 2.º, precisamente sob a epígrafe “sentido e extensão”, autorizou o Governo a “encurtar os prazos de caducidade”, sem precisar nem excluir nenhum imposto em particular.

18. A douta sentença recorrida entendeu ainda assim que o sentido da LGT era o da subsistência do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, fundamentando essa conclusão na “natureza especial” desse imposto.

19. A “natureza especial” desse imposto ficou porém por demonstrar.

20. Mas mesmo que a “natureza especial” do imposto sobre as sucessões e doações tivesse sido demonstrada, a solução dada pelo douto Tribunal a quo colide com a intenção do legislador traçada no próprio preâmbulo da Lei Geral Tributária porque essa ressalva da legislação especial “não pode fundamentar soluções desarmónicas com as da lei geral tributária que ponham em causa a unidade do sistema fiscal.”

21. Da interpretação do Tribunal a quo resultaria um prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo superior ao prazo prescricional, o que é uma solução “desarmónica” com a da lei geral tributária e põe em causa a “unidade do sistema fiscal”.

22. Já o subsequente prazo de caducidade de oito anos estabelecido pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, que deu nova redacção ao artigo 92.º do CIMSISD, viola o disposto na alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º da Constituição da República.

23. Esse prazo não foi estabelecido ao abrigo de qualquer autorização legislativa cujo objecto, sentido ou extensão compreendesse a alteração do prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações ou a fixação de um prazo diferente do prazo geral estipulado pela LGT.

24. A autorização legislativa do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, limitou-se a permitir ao Governo alterar o CIMSISD e os restantes códigos para os compatibilizar com as normas da LGT que com eles fossem incompatíveis, e neles regulamentar as disposições da LGT, o que, naturalmente, no que respeita aos prazos de caducidade, apenas compreende a sua conformação expressa com o prazo previsto na LGT e não comporta a introdução de prazos de caducidade especiais ou excepcionais, nem mais curtos nem mais longos.

25. A Assembleia da República excluiu expressamente do objecto, sentido e extensão dessa autorização, a possibilidade de adopção de um prazo de caducidade diferente ou específico, mais longo ou mais curto, para o imposto sobre as sucessões e doações.

26. E ainda que assim não entenda este Venerando Supremo Tribunal sempre se diga que a nova redacção ao artigo 92.º do CIMSISD, dada por esse art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, consubstancia um prazo mais longo do que aquele outro de quatro anos previsto no artigo 45.º da LGT.

27. E por assim ser o cômputo desse novo prazo de oito anos segue o regime do disposto no n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil, pelo que ainda por essa via se acha excedido esse prazo, uma vez que só mais de oito anos volvidos sobre o facto tributário, em 5 de Junho de 2007, veio a administração tributária a notificar a ora oponente do acto de liquidação.

28. A douta sentença a quo que assim não entendeu enferma, salvo o devido respeito, de erro de julgamento em matéria de direito por errada interpretação e aplicação designadamente do disposto no n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e do disposto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

29. E por aplicação do disposto no artigo 92.º do CIMSISD, com a redacção que lhe foi conferida pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, em violação do disposto na alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º da Constituição da República.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve ao presente recurso ser dado integral provimento, e a dita decisão recorrida declarada nula ou, subsidiariamente, revogada, e proferido acórdão deste Venerando Supremo Tribunal que em substituição do Tribunal a quo julgue a oposição totalmente provada e procedente, tudo com o mais da lei.

**1.2.** A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso por considerar que a decisão recorrida não merece censura.

**1.4.** Colhidos os vistos legais dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

1. Em 2/08/2007 foi instaurada a execução fiscal com o n.º 3239 2007 01032089 para cobrança coerciva de dívida de Imposto sobre Sucessões e Doações no valor de € 2.7206.688,95, liquidado no processo de imposto sucessório com o n.º 6639, instaurado por óbito de Claus Heinrich Hollmann, ocorrido em 30/11/1998 (cf. processo de execução apenso e certidão de dívida n.º 41/07);

2. A Oponente foi citada em 17/08/2007 facto confessado);

3. Em 23/08/2007 a Oponente requereu a extinção do processo executivo (fls. 11 do processo de execução);

4. Em 28/09/2007 foi proferido despacho do Chefe do Serviço de Finanças extinguindo o processo de execução, nos seguintes termos: “vistos os autos, designadamente o teor da informação, que aqui dou por integralmente reproduzida, verifica-se que a instauração da execução fiscal se apresenta prematuramente efectuada, já que foi em tempo solicitada a suspensão da cobrança de imposto na sequência da impugnação judicial apresentada com pedido, igualmente, de fixação do valor para efeitos de garantia. Assim, determino a anulação da respectiva certidão de dívida, declarando extinta a presente execução fiscal nos termos previsto no artº 270º do CPPT. Notifique. Aos 28/09/2007” (fl. 12 do processo de execução);

5. Em 23/10/2007 foi proferido o despacho com o seguinte teor “Vistos os autos e porque se constata que o meu despacho de 28/9/2007, a fls. 12, devidamente notificado ao interessado em 4/10/2007, se encontra ferido de ilegalidade, uma vez que, apesar da impugnação judicial apresentada pela executada, não ocorrem as circunstâncias que impedem a instauração da execução fiscal por falta de pagamento do imposto na fase de cobrança voluntária, revogo-o ao abrigo do disposto nos arts. 138º e 141º nº, do Código de Procedimento Administrativo. Consequentemente, dou sem efeito a extinção do Processo de Execução Fiscal n.º 3239 2007 01032089 nos moldes ali preconizados e determino a reactivação do mesmo a partir da fase de “Certificação de Processo”. Notifique-se Lisboa, 23 de Outubro de 2007” (cf. tramitação do processo a fl. 65 do mesmo);

6. Em 24/10/2007 foi reactivado o processo de execução (cf. tramitação do processo a fl. 65 do mesmo);

7. Em 05/11/2007 foi apresentada reclamação do despacho referido no ponto 5 (fl. 32);

8. Em 1ª instância, por sentença de 08/01/2008 foi decidido o seguinte: “julgo totalmente procedente a presente reclamação e, conseqüentemente, anulo o despacho que determinou a prossecução do processo executivo contra a ora Reclamante, mantendo-se na ordem jurídica o acto que determinou a extinção do processo executivo” (fl. 112 a 119 do processo de execução);

9. A decisão referida no ponto anterior foi objecto de recurso para o TCA Sul que por acórdão de 15/07/2008, processo n.º 2384/08, decidiu conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida com as legais consequências, mantendo o despacho recorrido, defendendo em conhecimento da reclamação dessa decisão o seguinte “Quanto à parte da decisão sumária que decidi manter o despacho reclamado diremos desde já que o mesmo é de manter. O mesmo foi proferido por atenção à ampliação do probatório efectuada de onde resulta que notificada a ora reclamante já na pendência da presente reclamação para prestar garantia não o fez. É este aspecto particular que levou a decisão sumária a considerar que “a decisão de instauração de prematuramente não deve agora ser revogada sob pena de este tribunal determinar a prática de um acto inútil que poderia no momento seguinte ser repristinado, exactamente, porque verificando-se agora que não foi prestada garantia a qualquer momento poderia ser instaurada a execução. “O que está certo. Outro seria o desfecho da decisão sumária relativo ao pedido da reclamante se não tivesse sido notificada entretanto a ora reclamante para prestar garantia como decorre da própria decisão. Resta analisar o argumento da reclamante de que tem prejuízo pois a dimensão da garantia seria menor se não tivesse sido instaurado o processo executivo. Tal, apesar de agora alegado não é demonstrado nem sequer através de um simples exercício de cálculo matemático e o certo é que do artº 103º nº4º do CPPT (que é o preceito que se refere à prestação de garantia requerida com a apresentação da petição de impugnação) resulta o contrário do alegado. A garantia ainda que requerida logo com a apresentação da petição inicial tem de ser prestada pelo valor da dívida, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento limite de cinco anos e as custas a contar até à data do pedido, acrescida de 25% da soma daqueles valores (artº 199º nº5 do CPPT). Finalmente não é exacto que a garantia tivesse de considerar um desconto por pronto pagamento dentro do prazo de pagamento voluntário do tributo liquidado, a que a ora reclamante tem direito nos termos do artigo 121.º do Código



do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações pois não estamos a falar de um pagamento mas de uma simples garantia de pagamento. É subliminarmente diferente. 4- DECISÃO: Termos em que, acordam os juízes deste Tribunal, em negar provimento à reclamação, confirmando a decisão sumária recorrida” (fl. 74 e seguintes do processo de execução);

10. Com base no despacho de 29/10/2007, a administração tributária notificou, em 31/10/2007, a Oponente para prestar garantia bancária no valor de € 3.544.946,83 (fls. 28 e 29 do processo de execução e matéria de facto fixada no acórdão do TCA Sul no processo n.º 2384/08);

11. Em 19/12/1998, por óbito de Claus Heinrich Hollmann, ocorrido em 30/11/1998, foi instaurado o processo de Imposto sobre Sucessões e Doações com o n.º 6639/1998 (fls. 35 do processo administrativo apenso ao processo de impugnação judicial da liquidação de imposto);

12. Em 30/05/2007 foi emitida a liquidação de imposto no valor de € 2.7206.688,95, com a indicação de que o imposto deveria ser pago no mês seguinte (fls. 26 frente verso dos autos);

13. Em 05/07/2007 a Oponente foi notificada da liquidação a que se reporta a dívida exequenda (facto confessado, art.º 2º da p.i.);

14. Em 20/07/2007 foi deduzida impugnação judicial da liquidação do imposto (fls. 2 do processo de impugnação apenso);

3. Perante o teor das conclusões da alegação de recurso, as questões que se colocam à apreciação deste Tribunal são as de saber se a sentença recorrida padece da *nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão* que encontra previsão na alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil (CPC) e no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e, no caso negativo, se enferma de *erro de julgamento em matéria de direito* tanto no que toca à apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária que constitui a dívida exequenda (proveniente de Imposto Municipal sobre Sucessões e Doações) como no que toca à apreciação da questão da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade do direito à liquidação desse imposto.

3.1. A Recorrente sustenta a nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão com o argumento de que o raciocínio do julgador se encontra ferido de vício lógico, já que as premissas de facto e de direito apontam no sentido da verificação do prazo de prescrição e a decisão segue o caminho oposto, isto é, de improcedência da oposição. Na sua perspectiva, não se vê como pode o julgador ter concluído que a prescrição começou a correr na data de entrada em vigor do Dec. Lei n.º 119/94, em 12/05/94 quando *«escassas passagens antes dizia que “no caso dos autos tendo o facto tributário ocorrido em 30/11/1998 o prazo de prescrição da obrigação tributária iniciou-se nessa data, cf. art.º 48.º da LGT. O Tribunal recorrido assentou que o facto tributário ocorreu em 30 de Novembro de 1998 e fundamentou a sua decisão no disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que manda aplicar o disposto no artigo 297.º do Código Civil ao prazo de prescrição estabelecido na Lei Geral Tributária. Porém, julgou a oposição improcedente. Verifica-se por isso uma contradição insanável.»*.

Vejamos.

É sabido que a decisão judicial deve constituir a consequência lógica dos fundamentos invocados pelo julgador, ocorrendo nulidade se na fundamentação o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente. Ou seja, a nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão ocorre quando os fundamentos invocados deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta daquela que veio a ser adoptada.

Por outro lado, só releva para efeitos do citado preceito legal a contradição entre a decisão e os seus fundamentos, e não eventuais contradições entre os vários fundamentos ou argumentos invocados ou contradições entre decisões, fundamentadas ou não.

É, pois, a congruência da decisão que este vício formal da decisão visa acautelar.

Deste modo, se o julgador extrai das premissas de facto que considera assentes uma conclusão (de facto ou de direito) diversa da que se impunha ou estabelece premissas de facto ou de direito contraditórias entre si e/ou erradas, ou seja, se erra no julgamento da matéria de facto ou aplica incorrectamente o direito, tal consubstancia um eventual erro de julgamento e não nulidade da decisão por oposição entre a decisão e os respectivos fundamentos.

No caso vertente, a sentença é obscura quanto ao prazo de prescrição que julga aplicável, já que depois de aludir ao prazo de 20 anos previsto no CIMSISD, ao prazo de 10 anos previsto no CPT após a publicação do Dec. Lei n.º 119/94, de 7 de Maio, e ao prazo de 8 anos previsto na LGT, acaba por não explicitar qual deles deve ser observado. No entanto, é muito clara ao afirmar que a prescrição não se verifica quer se considere que o prazo se iniciou na data da ocorrência do facto tributário (em 30/11/98) quer se considere que se iniciou na data da entrada em vigor do Dec. Lei n.º 119/94, porque considera que ele foi interrompido com a instauração da execução em 2/08/2007 e com a citação em 17/08/2007, o que terá inutilizado todo o tempo anteriormente decorrido, começando a correr novo prazo a partir desses actos interruptivos.

Não há, pois, qualquer contradição entre a decisão e os seus fundamentos. Haverá, muito provavelmente, erro de julgamento em matéria de direito por errada interpretação e aplicação das normas e princípios jurídicos vigentes em matéria de prescrição, mas não nulidade da decisão por impossibilidade de articulação lógica entre a fundamentação e a decisão de improcedência da questão da prescrição.

Termos em que improcedem as respectivas conclusões do recurso.

**3.2.** Dado que a Recorrente invoca também o erro de julgamento em matéria de direito no que toca à questão da prescrição da obrigação tributária, vejamos se lhe assiste razão.

Importa, em primeiro lugar, apurar qual o prazo de prescrição aplicável.

Tratando-se de dívida de imposto sucessório, o facto tributário em que se fundamentou a liquidação (sucessão *mortis causa*) ocorreu em 30/11/98 e, nessa altura, o prazo de prescrição era o de dez anos previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário, por força da redacção dada ao artigo 180.º do CIMSISSD pelo Dec.Lei n.º 119/94, de 7 de Maio <sup>(1)</sup>, contado do início do ano seguinte àquele em que o facto tributário ocorreu, isto é, contado a partir do dia 1 de Janeiro de 1999 (artigo 34.º, n.º 2 do CPT).

Precisamente nessa data, 1 de Janeiro de 1999, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que encurtou o prazo de prescrição para oito anos (artigo 48.º), deixando, porém, ressalvado que ele não era aplicável aos prazos fixados em lei especial – como era o caso do imposto sobre sucessões e doações, em que o prazo de prescrição encontrava previsão expressa e específica no CIMSISSD e não nas regras gerais contidas no Código de Processo Tributário. Pelo que não assiste razão à Recorrente quando defende que o novo prazo de oito anos estabelecido na LGT é aplicável à contagem da prescrição do imposto sucessório a partir do dia 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor desta lei e que, por isso, prazo de prescrição encontrou o seu termo no dia 31/12/2006.

Todavia, com o Dec.Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, que entrou em vigor no dia 13 de Novembro de 1999, também o prazo de prescrição deste imposto foi reduzido para os oito anos estabelecidos no artigo 48.º da LGT, já que a nova redacção dada ao artigo 180.º do CIMSISSD pelo referido diploma é a seguinte: «*O imposto municipal de sisa e o imposto sobre as sucessões e doações prescrevem nos termos dos artigos 48.º e 49.º da lei geral tributária.*».

E na sucessão de leis no tempo destas normas há que aplicar a regra contida no artigo 297.º do Código Civil, segundo o qual 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.

É, pois, com referência à data da entrada em vigor daquele diploma legal, em 13 de Novembro de 1999, e não à da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, em 1 de Janeiro de 1999, que terá de verificar-se, por aplicação da regra contida no n.º 1 do art.º 297.º do C.Civil, que prazo faltava para a prescrição se verificar <sup>(2)</sup>.

Ora, visto que à data da entrada em vigor do Dec.Lei n.º 472/99 faltava, à luz da lei antiga, mais tempo do que o estabelecido na lei nova para o prazo se completar, é inequívoca a aplicação do prazo de oito anos, contado, porém, da data da entrada em vigor deste diploma legal face ao preceituado no aludido artigo 297.º do Código Civil.

Definido que o prazo de prescrição aplicável é o de 8 anos previsto na LGT, contado a partir da data da entrada em vigor desse diploma legal, em 13 de Novembro de 1999, 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 da Lei Geral Tributária e no artigo 12.º do Código Civil.

Esse prazo de oito anos terminava, em princípio, no dia 13 de Novembro de 2007 e embora não tenha sido interrompido com a instauração da execução como se afirmava na sentença – pois a Lei Geral Tributária não concede qualquer relevância interruptiva a esse acto – veio, porém, a ser interrompido com a instauração da presente impugnação judicial, em 20 de Julho de 2007, em conformidade com o preceituado no artigo 49.º, n.ºs 1 e 3, da LGT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 (que entrou em vigor em 1/01/2007), segundo o qual a interrupção da prescrição tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

Neste enquadramento, tendo o acto interruptivo ocorrido antes do termo do prazo de prescrição e tendo a interrupção inutilizado para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (artigo 326.º, n.º 1, do C.Civil), suspendendo-se o prazo enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado que ponha termo ao processo «*nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida*» (artigo 49.º, n.º 4, da LGT), facilmente se conclui que a prescrição não ocorreu.

Termos em que improcedem as respectivas conclusões do recurso.

**3.3.** Finalmente, quanto ao erro de julgamento em matéria de direito no que toca à questão da falta de notificação do tributo no prazo de caducidade.

Como se viu, o facto tributário ocorreu em 30 de Novembro de 1998, altura em que o prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto sobre sucessões e doações era o de dez anos previsto no

artigo 92.º do CIMSISD, face à redacção dada ao preceito pelo Dec.Lei n.º 119/94, de 7 de Maio (3), iniciado na data dessa transmissão *mortis causa*.

Posteriormente, em 1 de Janeiro de 1999, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que revogou o artigo 33.º do CPT (art.º 2.º do diploma que aprovou a LGT) que continha a regra sobre o prazo geral de cinco anos de caducidade do direito à liquidação vigente para grande parte dos impostos, substituindo-a por um prazo geral de caducidade de quatro anos para a liquidação de tributos, «*quando a lei não fixar outro*» - cfr. artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

Ora, fixando o CIMSISD no seu artigo 92.º um prazo de dez anos exclusivamente para estes impostos, bem distinto do prazo geral de cinco anos contido naquele artigo 33.º do CPT, a aplicação daquela lei (CIMSISD) e da norma nela contida quanto ao prazo de caducidade para a liquidação desses impostos ficou ressalvada pela referência constante no n.º 1 *in fine* do artigo 45º da LGT - “*quando a lei não fixar outro*”. Ou seja, o prazo geral de caducidade de quatro anos que a LGT veio instituir não é aplicável ao imposto sobre sucessões e doações, pois o prazo de exercício do direito à liquidação deste imposto estava fixado em diploma próprio, no referido CIMSISD.

E tanto assim é que o legislador teve necessidade de, posteriormente, através do Dec. Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, estabelecer o prazo de caducidade para a liquidação dos impostos sobre sucessões e doações, fixando-o em oito anos. Na verdade, o artigo 92º do CIMSISD, na redacção dada pelo citado Dec.Lei n.º 472/99, passou a dispor que “*Só poderá ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre sucessões e doações nos oito anos seguintes à data da transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos parágrafos seguintes e, quanto ao restante, no artigo 46º da lei geral tributária. (...)*”, fixando, assim, um prazo especial de caducidade face ao estabelecido pelo artigo 45º da LGT.

Como também se deixou dito no Acórdão deste Supremo Tribunal de 2 de Junho de 2010, no recurso n.º 1240/09, «... *este encurtamento do prazo, previsto no segmento inicial do n.º 1 do art. 45º da LGT, não se aplica ao prazo de caducidade do direito à liquidação da sisa e do imposto sucessório (já anteriormente ressalvado da aplicação do prazo constante do CPT, dada a sua natureza especial). Tanto que, também o art. 4º do DL n.º 472/99, de 8/11 (diploma que adaptou os vários códigos e leis tributárias à lei geral tributária - cfr. preâmbulo desse DL) veio, posteriormente, alterar, quer o art. 92º do CIMSISD (fixando em 8 anos o prazo de caducidade do direito à liquidação da sisa e do imposto sucessório), quer, no que respeita à prescrição, o art. 180º do mesmo Código, estabelecendo que estes impostos prescrevem nos termos dos arts. 48º e 49º da LGT.*

*Ou seja, também agora, no que tange à caducidade do direito à liquidação destes impostos, se manteve um regime diverso, com um prazo mais alargado, relativamente ao que consta da LGT, reafirmando-se, assim, neste âmbito, a especificidade e especialidade destes tributos (...).*

*Regime diverso, este, que, igualmente se mantém actualmente, em sede de IMT, em cujo código o respectivo art. 35º continua a prever o prazo de 8 anos, sem prejuízo do disposto no art. 46º da LGT, quanto ao restante regime da caducidade da liquidação.*

*No sentido da natureza especial dos prazos de caducidade do direito à liquidação da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações podem ver-se, aliás, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, 3ª edição, 2003, Anotação 15 ao art. 45º, pag. 209 e António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária, Anotada, Editora Rei dos Livros, Anotação 2 ao art. 45º, pag. 215).».*

E embora a Recorrente invoque que este prazo de caducidade estabelecido no Dec.Lei n.º 472/99 viola o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, por não ter sido estabelecido ao abrigo de qualquer autorização legislativa cujo objecto, sentido ou extensão compreendesse a alteração do prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações ou a fixação de um prazo diferente do prazo geral estipulado pela Lei Geral Tributária, também quanto a isso não lhe assiste razão.

Por um lado, a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, através da qual a Assembleia da República conferiu autorização ao Governo para elaborar uma lei geral tributária, concedeu-lhe o poder de «*Rever os prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e de prescrição das obrigações, harmonizando-os com o prazo de reporte ou podendo-os encurtar de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração*» - cfr. art.º 2.º n.º 17. O que significa que a autorização parlamentar não impôs a aplicação de um prazo de caducidade igual para todos os impostos nem proibiu o Governo de fixar um prazo geral de caducidade para o comum dos impostos e um prazo excepcional só para alguns deles. E daí que não se possa ver qualquer inconstitucionalidade no facto de o legislador ter ressalvado, no artigo 45.º da LGT, a aplicação da regra geral aos prazos de caducidade com expressa previsão em compêndios normativos tocantes a determinados impostos, e de ter excepcionado no Dec. Lei n.º 472/99 o imposto sobre as sucessões e doações do prazo geral de quatro anos que fixou para o comum dos impostos na LGT, fixando-o em oito anos.

Por outro lado, este Dec.Lei n.º 472/99, que ao abrigo do artigo 51.º, n.º 2, da Lei n.º 87-B/98, de 31.12, procedeu à alteração do CIMSISD de forma a compatibilizar as suas normas com as da LGT,

também não impôs a sua conformação expressa e rigorosa com o prazo geral de caducidade contido na LGT, nem dessa lei habilitante resulta a proibição de introduzir no CIMSISDD um prazo de caducidade distinto do fixado para a generalidade dos impostos e de reafirmar a especificidade e especialidade destes tributos sobre sucessões e doações, como, aliás, já se fizera no Dec.Lei n.º 119/94, de 7 de Maio, relativamente ao prazo geral de caducidade introduzido no Código de Processo Tributário.

Ou seja, também agora, no que se reporta à caducidade do direito à liquidação dos impostos sobre sucessões e doações se manteve um regime que, embora adaptado à Lei Geral Tributária, assentou num prazo diverso, mais alargado, reafirmando-se, assim, neste âmbito, a especificidade e especialidade destes tributos, como resulta do preâmbulo do citado Dec.Lei n.º 472/99: «*As soluções da lei geral tributária prevalecem obviamente sobre as normas em sentido contrário dos vários códigos e leis tributárias que ficaram, a partir de 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, revogadas tacitamente, por incompatibilidade. Apenas ficou salvaguardada a legislação especial. (...) A presente adaptação (...) abrange, designadamente, (...) os prazos de caducidade e prescrição (...)*».

Visto que do confronto do decreto-lei autorizado com a lei autorizadora não resulta que as disposições daquele não se insiram ou não se integrem no sentido dos normativos desta, não se pode concluir que a norma em apreço padeça da invocada inconstitucionalidade.

Assim sendo, com o Dec.Lei n.º 472/99 o prazo de dez anos previsto no artigo 92.º do CIMSISDD foi reduzido para oito anos. E na sucessão de leis no tempo no que concerne ao estabelecimento do prazo de caducidade há, também, que aplicar a regra contida no artigo 297.º do Código 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.

*In casu*, verifica-se que à data da entrada em vigor do Decreto Lei n.º 472/99 faltava, à luz da lei antiga, mais tempo do que o estabelecido na lei nova para o prazo se completar, razão por que se impõe aplicar este novo prazo de oito anos, contado da entrada em vigor deste diploma legal, em 13 de Novembro de 1999, caducando, assim, o direito de liquidar o imposto no dia 13 de Novembro de 2007.

Neste enquadramento, e visto que na data em que foi realizada a notificação da liquidação – em 5 de Julho de 2007 – ainda não tinha decorrido integralmente esse prazo de oito anos, não se encontra preenchido o fundamento de oposição à execução fiscal previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.

Termos em que improcedem todas as conclusões do recurso.

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

Custas pela Recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 14 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) (Que passou a ter a seguinte redacção: «O imposto municipal da sisa e o imposto sobre sucessões e doações prescrevem nos termos do artigo 34.º do Código de Processo Tributário».)

(<sup>2</sup>) (Neste sentido, vejam-se, entre outros, os Acórdãos do STA proferidos em 8/06/2011, no recurso n.º 117/11, e em 26/01/2011, no recurso n.º 1027/10.)

(<sup>3</sup>) (A redacção do preceito passou a ser, por força desse diploma, a seguinte: «Só poderá ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações nos 10 anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito».)

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Custas. Inutilidade superveniente da lide. Verificação e graduação de créditos. Isenção de custas.*

### Sumário:

*I — Em face da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, ocorre a inutilidade superveniente da lide no concurso de credores, a determinar a extinção da instância no processo de verificação e graduação de*

*créditos e, não sendo a prescrição imputável nem ao credor reclamante nem ao executado, a condenação de ambos nas custas em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.*

*II — Com o regime de custas entrado em vigor com o Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, a Segurança Social deixou de gozar de isenção de custas.*

*III — Esse regime de custas aplica-se aos processos entrados em vigor após 1 de Janeiro de 2004, como tal se devendo considerar o processo de verificação e graduação de créditos que foi apresentado no órgão de execução fiscal após essa data, ainda que a execução fiscal o tenha sido em data anterior, porque o concurso de credores é um meio processual autónomo, ou seja, regido por normas adjetivas próprias, relativamente ao processo de execução fiscal.*

Processo n.º 52/12-30.

Recorrente: Instituto da Segurança Social IP – Centro Distrital de Leiria.

Recorrido: Fazenda Pública e Cidália Conceição Alexandre Sousa Pissarra.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 Numa execução fiscal instaurada contra Cidália Conceição Alexandre Sousa Pissarra (adiante Executada) para cobrança de dívida proveniente de contribuições para a Segurança Social, o Instituto da Segurança Social, I.P. - Centro Distrital de Leiria (adiante Credor reclamante ou Recorrente) veio pedir a verificação de créditos sobre a Executada, também provenientes de contribuições, e a graduação dos mesmos com os exequendos para serem pagos pelo produto da venda a efectuar.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, na sequência da informação prestada no processo, de que a execução fora julgada finda por prescrição das dívidas exequendas e dada sem efeito a data designada para a venda, julgou extinta a instância por inutilidade da lide no concurso de credores e condenou nas custas «os interessados, em partes iguais» <sup>(1)</sup>, decisão esta que manteve após o pedido de reforma formulado pelo Credor reclamante.

1.3 Inconformado com a decisão quanto à condenação em custas, o Credor reclamante dela interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«1 – Por apenso aos autos de execução fiscal n.º 1384-93/101060.3 e Aps. do Serviço de Finanças de Leiria 1, no qual é executada Cidália da Conceição Alexandre Sousa Pissarra, veio o Instituto de Segurança Social IP reclamar o pagamento dos seus créditos sobre a executada, no montante global de €15.886,84 (quinze mil oitocentos e oitenta e seis euros e oitenta e quatro cêntimos) correspondentes a contribuições e juros de mora do período de Julho de 2003 a Janeiro de 2004 e Julho e Agosto de 2004, a serem pagos pelo valor da venda do bem imóvel penhorado.

2 – Tendo sido ordenada a venda do bem penhorado nos autos de execução fiscal foi apresentada oposição à execução fiscal, pelo cônjuge da executada, com fundamento em prescrição da dívida tributária, que deu origem ao processo n.º 1214/04.0BELRA do TAF Leiria, tendo sido oferecido como garantia o bem aqui objecto de execução.

3 – Ficando prejudicada a decisão judicial nos autos de verificação e graduação de créditos, foi ordenada a suspensão do processo de execução fiscal, cfr. disposto nos art. 52º n.º 2 da LGT, 169º n.º 5, 212º CPPT, e dado sem efeito o Despacho que ordenava a venda do bem, e em consequência, suspensos os autos de verificação e graduação de créditos até ao trânsito em julgado da decisão do processo de oposição, de acordo com o disposto nos art. 276.º, n.º 1, al. c) e 279.º n.º 1 do CPC, ex vi art. 2 alínea e) do CPPT, cfr. promoção a fls. ... do processo de verificação e graduação de créditos.

4 – Junta aos autos sentença proferida na oposição fiscal, que reconhece a extinção da obrigação fiscal por prescrição da dívida, foi declarada a inutilidade superveniente da lide nos autos de verificação e graduação de créditos, com custas pelos interessados, decisão que conduziu ao pedido de esclarecimento ou reforma quanto a custas por parte do ora recorrente, uma vez que considera o mesmo não deverem aquelas ser-lhe imputadas por não ter dado origem nem ao processo nem ao facto que conduziu à sua extinção.

5 – Estando o apenso de reclamação de créditos em execução fiscal sujeito às normas do Código de Processo Civil, cfr. art. 246.º CPPT, e definindo o art. 447.º do CPC que, em caso de impossibilidade ou inutilidade da lide, “as custas ficam a cargo do autor, salvo se a impossibilidade ou inutilidade resultar de facto imputável ao réu, que nesse caso as pagará.” (n.º 1 da redacção aqui aplicável) a mesma regra é de aplicar ao reclamante. Não tendo o mesmo dado origem a facto ou comportamento que conduza à extinção da instância não poderá o mesmo ser sujeito às custas do processo.

6 – Ainda para mais quando a verificação e graduação de créditos é um mero incidente da acção executiva principal, que aqui tem carácter tributário, sendo mesmo no âmbito do processo de execução fiscal que os credores são chamados à reclamação e ao concurso (art. 239.º e 240.º CPPT).

7 – Assim só poderemos concluir que ao apenso de verificação e graduação de créditos deve ser obrigatoriamente aplicável o mesmo regime de custas que vigora para o processo principal de que aquele constitui um mero apêndice. Neste sentido o Ac. Tribunal da Relação do Porto de 17/1/05 consultável in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) – “*correndo embora por apenso à execução (...) a reclamação de créditos só existe porque aquela execução, nasceu e vive, tendo, em relação a e/a uma dependência funcional, apêndicular sendo mero trâmite da acção executiva; por isso, não pode se pode considerar um processo independente da execução, (...), mas antes um incidente do processo executivo.*”

No caso concreto, derivando a inutilidade decretada, da prescrição da dívida e mantendo o crédito do reclamante sobre a executada, não se vislumbra motivo para que o mesmo fim sujeito às custas pelas quais vem condenado, uma vez que o facto que o levou a reclamar se mantém.

8 – A prescrição não pode, em caso algum, ser imputada ao reclamante.

9 – A excepção invocada na execução não é, nem deveria ser do seu conhecimento, mas sim do conhecimento do autor da execução, neste caso a Administração Tributária.

10 – Atendendo ao art. 447.º do CPC só podemos concluir que as custas devem ficar a cargo do autor, por ser essa a regra definida especialmente para as situações de impossibilidade ou inutilidade da lide.

11 – Na verdade, *in casu*, o recorrente não deu causa às custas, não tendo dado início ao processo executivo nem nele exercido qualquer actividade que conduzisse à sua extinção. A sua intervenção no processo resulta da necessária reclamação dos créditos da Segurança Social que, como tal, são indisponíveis. Por esse facto não deve o mesmo estar sujeito às custas nas quais foi condenado.

12 – Por outro lado, segundo o art. 14.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, “...as alterações ao Código das Custas Judiciais constantes deste diploma só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor”, o que se verificou em 1 de Janeiro de 2004 (art. 16.º, n.º 1)

13 – Até à sua entrada em vigor, a Segurança Social gozava de isenção de custas, cfr. art. 118.º, n.º 1 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro; art. 2.º, n.º 1, alínea g) do CCJ, na anterior redacção e art. 5.º, alínea b) do Código de Imposto de Selo.

14 – Tendo o processo executivo, de que os presentes autos constituem um apenso, sido instaurado em momento anterior ao da entrada em vigor do novo regime de custas e sendo certo que “*A reclamação de créditos, no contexto da acção executiva, não pode ser considerada como um processo autónomo que tem existência por si só, antes resulta da tramitação inerente ao processo executivo (...)*” - Ac. Tribunal da Relação do Porto de 17/1/05, consultável in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), não pode a mesma estar sujeita a um regime de custas diverso do regime que vigora para o processo principal.

15 – Constituindo os presentes autos um incidente dos autos principais de execução, deve aplicar-se a lei vigente à data da instauração da acção principal, não sendo de todo admissível que a um apenso seja aplicado o novo regime de custas e ao processo principal de execução se aplique regime diverso, sob pena de, num processo com vários apensos, ser o mesmo sujeito processual responsável pelo pagamento de taxa de justiça nuns apensos e noutros esteja isento.

16 – Neste sentido a doutrina dominante nomeadamente, Lebre de Freitas, in “A Acção Executiva”; Miguel Teixeira de Sousa, in “Estudos Sobre o Novo Processo Civil” – 2.ª Edição; Anselmo de Castro, in “A Acção Executiva Singular, Comum e Especial” – 2.ª edição, bem como jurisprudência diversa – Acórdão da Relação do Porto de 17/1/05, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 21/2/2005, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 25/11/2004, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16/04/1998, entre outros.

17 – Pelo que, decidindo como decidiu relativamente a custas, a decisão proferida violou a Lei nomeadamente os art. 447.º do Código de Processo Civil, o art. 14.º n.º 1 e 16.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que alterou o Código das Custas Judiciais aprovado pelo Decreto – Lei n.º 224-A/96, de 26 de Novembro.

Nestes termos, e nos demais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência revogada a decisão proferida, conforme se propugna nas conclusões, assim sendo feita a costumada JUSTIÇA!».

1.4 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, com efeito meramente devolutivo.

1.5 A Fazenda Pública e a Executada não contra alegaram.

1.6 O Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia, declarando competente para conhecer do recurso o Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi remetido mediante requerimento do Recorrente.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto remeteu para a posição já assumida sobre a questão pelo Representante do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Sul, que considerou, em resumo, que o recurso não pode ser provido, na medida em que a condenação em custas respeita o disposto no art. 447.º (2) do Código de Processo

Civil (CPC), do qual «resulta que a responsabilidade do autor, pelas custas, em caso de inutilidade superveniente da lide, se determina 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 é responsável quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável».

1.8 Colheram-se os vistos dos Juízes adjuntos.

1.9 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria fez correcto julgamento na medida em que condenou o Credor reclamante em custas, bem como a Executada, em partes iguais, pela extinção da instância por inutilidade superveniente no concurso de credores, o que, como procuraremos demonstrar e de acordo com as conclusões do recurso, impõe que se indague dos motivos da extinção da execução fiscal (cfr. conclusões 4 a 11 e 17) e se a Reclamante, ora Recorrente, estava ou não isenta de custas, o que passa por indagar qual a legislação aplicável nesta matéria à data em que foi proferida a decisão recorrida (cfr. conclusões 12 a 17).

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 A decisão recorrida efectuou o julgamento de facto nos seguintes termos:

«Atenta a prova documental produzida, dão-se como provados os seguintes factos com relevância para a decisão:

A) Pelo Serviço de Finanças de Leiria 1, foram instauradas contra Colégio Infantil “A Rampa” de Cidália Conceição Alexandre Sousa Pissarra as execuções fiscais n.º 1384-93/1010603 e apensos – fls. 1, 72 e 79.

B) Através da sentença proferida nos autos de oposição que correram termos neste Tribunal sob o n.º 1214/05, as dívidas exequendas nas supra mencionadas execuções foram declaradas prescritas – fls. 126 a 131.

A convicção do tribunal baseou-se no teor dos documentos mencionados em cada uma das alíneas antecedentes».

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, os autos revelam ainda o seguinte circunstancialismo processual <sup>(3)</sup>:

C) A execução fiscal dita em A) foi instaurada em 1993 (cfr. a capa do processo de execução fiscal, a fls. 1);

D) Em 25 de Novembro de 2004 deu entrada na 1.ª Repartição de Finanças do concelho de Leiria um articulado dirigido pelo Instituto da Segurança Social, I.P. – Centro Distrital de Segurança Social de Leiria ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, pedindo a verificação e graduação de diversos créditos sobre a Executada provenientes de contribuições e respectivos juros moratórios (cfr. a petição inicial e o carimbo de entrada apostado no ofício que a acompanhou, de fls. 85 a 90).

\*

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Por apenso a uma execução fiscal instaurada contra Cidália Conceição para cobrança de dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social, o Instituto da Segurança Social, I.P. veio reclamar créditos, também por contribuições para a Segurança Social.

Entretanto, a execução fiscal foi julgada extinta por as dívidas exequendas terem sido declaradas prescritas no âmbito de uma oposição à execução fiscal deduzida por outrem.

Em face da extinção da execução fiscal, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou a referida reclamação de créditos extinta por inutilidade superveniente da lide e condenou o Credor reclamante em parte das respectivas custas, nos seguintes termos: «Custas pelos interessados, em partes iguais». Justificou esta condenação ao abrigo do disposto no art. 450.º, n.º 1 e n.º 2, alínea c), do CPC <sup>(4)</sup>. Ou seja, se bem interpretamos a decisão recorrida, a condenação do Credor reclamante nas custas devidas pela extinção da instância – condenação que recaiu também sobre a Executada, «em partes iguais» – resulta do entendimento de que, resultando a inutilidade superveniente da lide da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, circunstância superveniente não imputável ao Credor reclamante nem à Executada e que determinaram que o pedido por aquele deduzido deixasse de ser fundado, as custas devem ser repartidas por ambos em partes iguais.

É pacífica a extinção da instância por inutilidade superveniente, em face do disposto no art. 287.º, alínea e), do CPC. O Credor reclamante apenas questiona a decisão na parte em que o condenou em custas, dela discordando por duas ordens de razões:

- primeira, não pode o Credor reclamante suportar as custas devidas pela extinção da instância porque não foi ele quem deu causa à acção nem lhe é imputável o motivo que determinou a extinção da instância, sendo que o art. 447.º do CPC <sup>(5)</sup> determina que as custas devam ficar a cargo do autor nas situações de inutilidade superveniente da lide, a menos que a inutilidade resulte de facto imputável ao réu (cfr. conclusões 4 a 11 e 17);

• segunda, o Instituto da Segurança Social, I.P. está isento de custas nos termos do disposto no art. 2.º, n.º 1, alínea g), do Código das Custas Judiciais (CCJ), na redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, sendo que nos termos do art. 14.º, n.º 1, deste diploma legal, as alterações por ele introduzidas no CCJ só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor – 1 de Janeiro de 2004 –, sendo que a data a relevar para este efeito é a da instauração da execução fiscal, relativamente à qual a reclamação de créditos não pode ser havida como um processo autónomo, mas antes como um incidente (cfr. conclusões 12 a 17).

Assim, a questão a apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria fez correcto julgamento quando condenou o Instituto da Segurança Social, I.P. em custas pela extinção da instância, questão que cumpre apreciar sob a dupla perspectiva que deixámos referida.

## 2.2.2 DA CONDENAÇÃO EM CUSTAS PELA EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA

### 2.2.2.1 DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

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 tirou proveito [cfr. art. 446.º do CPC (6)].

Nos casos de extinção da instância por inutilidade da lide, o art. 450.º, do CPC, estabelece as regras a observar:

- de acordo com o n.º 1, nos casos em que a pretensão ou oposição deduzidas fossem fundadas no momento em que foram deduzidas e o deixaram de ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, ou seja, a inutilidade resulte de circunstâncias não imputáveis ao autor ou ao réu, considerando-se que integram essa categoria as situações enumeradas no n.º 2, as custas serão repartidas por ambos em partes iguais;

- nos termos do n.º 3, nos casos em que a 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; ou seja, nesses casos, 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 (7).

Estas regras são aplicáveis 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 do art. 450.º do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro – já em vigor na data em que foi proferida a decisão recorrida, motivo por que, salvo o devido respeito não há que invocar o art. 447.º do CPC na redacção anterior àquele diploma legal – que a Juíza do Tribunal a quo justificou a condenação do Credor reclamante e da Executada nas custas, em partes iguais. Note-se que a alínea a) do n.º 3 do art. 27.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, determinou a aplicação aos processos pendentes do disposto nos novos arts. 446.º a 450.º do CPC (8).

O Credor reclamante discorda desse entendimento, mas, curiosamente, sustenta uma tese – a de que as custas deveriam ficar exclusivamente a cargo do autor – que seria bem mais gravosa para os seus interesses. Na verdade, o Recorrente parece ignorar que é ele e só ele quem assume a posição de autor no processo de verificação e graduação de créditos, pois, como procuraremos demonstrar adiante, tal processo tem autonomia formal relativamente ao processo de execução (cfr. arts. 239.º e seguintes, nomeadamente os arts. 245.º e 247.º, bem, como o art. 97.º, n.º 1, alínea o), todos do CPPT)(9-10).

Podemos, pois, concluir que bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ao considerar que as custas da extinção da instância deviam ser suportadas pelo Credor Reclamante e pela Executada em partes iguais, motivo por que o recurso não pode ser provido com esse fundamento.

### 2.2.2.2 DA ISENÇÃO DE CUSTAS

Resta verificar se o Recorrente, como sustenta, estava isento de custas na legislação aplicável, que considera ser o art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ, na redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro. Isto, porque entende que as alterações que foram introduzidas no CCJ por este diploma legal – e que, no que ora nos interessa, acabaram com a isenção da Segurança Social por custas – só se aplicam aos processos instaurados após 1 de Janeiro de 2004, data em que entrou em vigor, como resulta do respectivo art. 14.º, n.º 1, e que no caso sub judice o processo deve considerar-se instaurado à data em que o foi a execução fiscal e não na data da entrada em juízo do pedido de verificação e graduação de créditos que formulou.

Ou seja, o Recorrente sustenta que está isento de custas porque o processo de verificação e graduação de créditos não pode ser havido como um processo autónomo, mas antes como um incidente na execução fiscal e, por isso, não deve ficar sujeito ao regime de custas introduzido pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, aplicável apenas aos processos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004.



Convém aqui recordar que a execução fiscal foi instaurada em 1993 e o pedido de verificação e graduação de créditos foi apresentado pelo ora Recorrente em 25 de Novembro de 2004.

Convém também recordar aqui que a isenção de custas de que gozava a Segurança Social nos termos do disposto art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ, na redacção do Decreto-Lei n.º 224-A/96, de 26 de Novembro, foi revogada pela nova redacção dada àquele artigo pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, nova redacção que é aplicável desde 1 de Janeiro de 2004, nos termos do art. 15.º deste diploma legal <sup>(11)</sup>.

Dito isto, podemos avançar afirmando que, salvo o devido respeito, o Recorrente não tem razão, sendo que o regime de custas aplicável é o do CCJ, sim, mas na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro. Vejamos:

Ao contrário do que sustenta o Recorrente, o processo de verificação e reclamação de créditos não é um incidente da execução fiscal (cfr. o art. 166.º do CPPT) <sup>(12)</sup>, mas um processo autónomo.

Fazendo-se depender a aplicação do novo regime de custas introduzido pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, da data em que foi instaurado o processo, deverão adoptar-se os critérios que JORGE LOPES DE SOUSA deixou expressos a propósito de idêntica questão suscitada pelo art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, diploma que aprovou o CPPT; critérios que o próprio Autor refere expressamente que «têm aplicação na generalidade das situações em que um determinado regime legal é aplicável apenas a processos instaurados após a sua entrada em vigor», designadamente no que respeita ao regime de custas introduzido pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro <sup>(13)</sup>. Diz JORGE LOPES DE SOUSA:

«À face do texto deste art. 4.º, fazendo-se depender a aplicação do novo Código do momento da instauração do processo, deveria entender-se que seria aplicável este diploma sempre que se estivesse perante um processo autónomo, como tal no Código qualificado, mas já não quando se estivesse perante um incidente processual, mesmo que tivesse tramitação em separado.

Assim, relativamente aos processos judiciais que têm tramitação autónoma, mas estão conexiona-dos com outros (como é o caso dos de oposição à execução fiscal ou de execução de julgado) deveria atender-se ao momento da instauração do próprio processo dependente [...] sendo irrelevante, por isso, o momento da instauração do processo de que a oposição ou execução de julgado dependem».

O mesmo Autor prossegue, explicando a razão de ser subjacente a esse entendimento:

«Com efeito, quando o legislador introduz um novo regime processual, em substituição de um anterior, é, forçosamente, porque entende que o novo regime é mais adequado ou mais justo que o anterior, pelo que a solução congruente, a nível da aplicação no tempo, seria a aplicação imediata do novo regime a todos os processos pendentes.

Por isso, o afastamento da aplicação imediata do novo regime, só pode encontrar justificação nas perturbações que podem derivar da aplicação imediata do novo regime aos processos pendentes. Nos casos em que um processo judicial tem tramitação integralmente autónoma, inclusivamente nos processos que correm por apenso, parece não poderem ocorrer perturbações derivadas da aplicação imediata do novo regime, pois, com esta aplicação, todo o processo autónomo será processado à sombra do mesmo regime».

Ainda a este propósito, o mesmo Autor salienta:

«Relativamente aos processos de execução fiscal e processos autónomos deles derivados (oposi-ção, embargos de terceiro, reclamações de créditos, reclamações de actos administrativo) não é claro o alcance daquela expressão, pois os processos de execução são iniciados nos serviços da administração tributária, antes da entrada em tribunal.

Parece dever utilizar-se na interpretação de tal expressão o critério que veio a ser adoptado pelo STA relativamente à mesma expressão «processos instaurados» utilizada no art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT.

Segundo essa jurisprudência, deveria entender-se que relativamente a incidentes processados no próprio processo de execução fiscal deveria atender-se à data da instauração desse processo, atenta a sua natureza judicial, mesmo na fase que corre perante as autoridades administrativas (art. 103.º, n.º 1, da LGT). Porém, relativamente aos processos autónomos derivados de processos de execução fiscal, em face da sua natureza de processos autónomos, deveria atender-se à data da instauração do próprio processo autónomo (oposição, embargos de terceiro, reclamação de créditos ou reclamação de actos)» <sup>(14-15)</sup>.

Em face do exposto, é de concluir que o processo de verificação e graduação de créditos é um meio processual autónomo, ou seja, regido por normas adjectivas próprias, relativamente ao processo de execução fiscal, apesar de dependente desta. Motivo por que, no caso sub judice, tendo o pedido de verificação e graduação de créditos sido formulado após 1 de Janeiro de 2004 (em 25 de Novembro desse ano, de acordo com o facto registado em 2.1.2 sob a alínea D)), aplica-se-lhe o regime de custas introduzido pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, o que significa que o Credor reclamante não goza de isenção alguma.

O recurso também não pode ser provido com o fundamento de que o Recorrente gozava de isenção de custas.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Em face da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, ocorre a inutilidade superveniente da lide no concurso de credores, a determinar a extinção da instância no processo de verificação e graduação de créditos e, não sendo a prescrição imputável nem ao credor reclamante nem ao executado, a condenação de ambos nas custas em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

II - Com o regime de custas entrado em vigor com o Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, a Segurança Social deixou de gozar de isenção de custas.

III - Esse regime de custas aplica-se aos processos entrados em vigor após 1 de Janeiro de 2004, como tal se devendo considerar o processo de verificação e graduação de créditos que foi apresentado no órgão de execução fiscal após essa data, ainda que a execução fiscal o tenha sido em data anterior, porque o concurso de credores é um meio processual autónomo, ou seja, regido por normas adjetivas próprias, relativamente ao processo de execução fiscal.

\* \* \*

### 3. DECISÃO

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

(<sup>2</sup>) O Representante do Ministério Público refere-se à redacção do CPC anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro. Após a entrada em vigor deste diploma, aquele art. 447.º corresponde ao art. 450.º, como melhor veremos adiante.

(<sup>3</sup>) 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, apreensíveis por mera percepção e que são do conhecimento oficioso. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

(<sup>4</sup>) Diz o art. 450.º do CPC nos seus n.ºs 1, 2, alínea c) e 3:

«1. 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.

2. Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:

[...]

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

[...]

3. 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.

[...].»

(<sup>5</sup>) Ver nota 2 supra.

(<sup>6</sup>) 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.

[...].»

(<sup>7</sup>) 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.

(<sup>8</sup>) Diz o art. 27.º, n.º 3, alínea a), do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro:

«3. Aplicam-se aos processos pendentes, a partir da data da entrada em vigor do presente decreto-lei:

a) Os artigos 446.º, 446.º-A, 447.º-B, 450.º e 455.º do Código de Processo Civil; 446.º, 446.º-A, 447.º-B, 450.º e 455.º do Código de Processo Civil;

[...].»

(<sup>9</sup>) Neste sentido, o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Junho de 2007, proferido no processo com o n.º 666/06, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Abril de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32220.pdf>), págs. 1251 a 1253, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/547eed1425095f2c80257306002fe1d1?OpenDocument>.

(<sup>10</sup>) O mesmo se diga em matéria de custas, como resulta dos artigos 73.º-D, n.º 2, e 73.º-E, n.º 1, alínea b), do Código das Custas Judiciais – cfr. Salvador da Costa, *Código das Custas Judiciais*, 6.ª edição, pág. 360, nota 3, e pág. 366, nota 9.

(<sup>11</sup>) Diz o art. 15.º, nos seus n.ºs 1 e 2:

«1. As disposições do presente diploma que contenham normas sobre custas administrativas, bem como as alterações relativas a isenções subjectivas de custas, apenas produzem efeitos a partir da entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, e alterado pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro

2. 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».

Uma e outra circunstância ocorreram em 1 de Janeiro de 2004.

(<sup>12</sup>) Neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 2 ao art. 166.º, pág. 153.

(<sup>13</sup>) *Ob. cit.*, volume I, anotação 2 ao art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, págs. 39 a 41 e nota de rodapé com o n.º 6.

(<sup>14</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume IV, anotação 13 a) ao art. 292.º, pág. 539.

(<sup>15</sup>) O mesmo autor invoca, se bem que relativamente à oposição à execução fiscal, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 22 de Outubro de 2008, proferido no processo com o n.º 660/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Fevereiro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2008/32240.pdf>, págs. 1190 a 1191, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/89438b8eadd05375802574ef00553f9a?OpenDocument>;

– de 24 de Fevereiro de 2011, proferido no processo com o n.º 1008/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2008/32240.pdf>), págs. 304 a 308, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/ac90ed1f9cf31eae8025784800555999?OpenDocument>.

No mesmo sentido, referindo-se à entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, *vide* o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 31 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 591/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/339c92c6bdf8e3a802579a50052ba43?OpenDocument>.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Retenção da fonte. Impugnação. Acção administrativa especial. Legitimidade.*

### Sumário:

- I — *De acordo com o disposto no art.º 132.º do CPPT, a retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto e do substituído, embora com diferentes fundamentos.*
- II — *Tendo o substituto deduzido reclamação graciosa contra a retenção na fonte, e tendo esta sido indeferida com fundamento na sua ilegitimidade, carece também a substituída de legitimidade para interpor acção administrativa especial pedindo a anulação daquele despacho de indeferimento.*
- III — *Com efeito, a legitimidade para essa acção decorre da invocação da titularidade da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito, sendo certo que a substituída não teve intervenção naquela reclamação, nem da decisão ali proferida lhe resultou qualquer lesão, uma vez que o direito à restituição dos valores retidos não foi sequer apreciado.*

Processo n.º 55/12-30.

Recorrente: Ministério das Finanças.

Recorrido: Essilor Portugal – Sociedade Industrial de Óptica, S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I- A Fazenda Publica, veio recorrer do acórdão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a acção administrativa especial interposta por “*Essilor Portugal – Sociedade Industrial de Óptica, S.A.*”, com os sinais dos autos, contra o despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação por si deduzida, do acto de retenção na fonte no valor de € 398.160,43 apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O, aliás, douto Acórdão recorrido, incorreu em excesso de pronúncia, o que o inquina no vício de nulidade, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, bem como, fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, não se podendo, pois, manter.

B) Considerou, em primeiro lugar, o Tribunal “*a quo*”, em decisão interlocutória, despacho saneador a fls. 160 a 163, que ora também se impugna, nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 142º do CPTA, que a Essilor Internacional, SA, sociedade de direito francês, tinha legitimidade activa para,

através da sua representante fiscal “Essilor Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, SA”, intentar a presente acção administrativa especial.

C) Ora, está provado nos autos, que a reclamação graciosa apresentada ao abrigo do artº. 132º, n.º 4 do CPPT, no âmbito da qual foi proferido o acto impugnado, foi interposta pela “Essilor Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, SA”, - cfr. alíneas d) e e), do ponto III, do segmento fáctico, do Acórdão a fls. 196. E, tal reclamação, foi apresentada em nome próprio e na qualidade de substituto tributário da Essilor Portugal.

D) De acordo com o artº. 9º, n.º 1 do CPTA, a primeira conclusão a retirar, em matéria de legitimidade activa, é a de que, por regra, tem legitimidade para litigar em Tribunal quem invoque ser o titular da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito.

E) O titular da relação jurídica administrativa que foi objecto da presente acção administrativa especial é a Essilor Portugal que, na qualidade de substituto tributário veio, perante o órgão administrativo, requerer a anulação das retenções na fonte por si efectuadas e a restituição do correspondente imposto.

F) Pese embora o artº 55º, n.º 1, alínea a), do CPTA também confira legitimidade para impugnar um acto administrativo a quem seja titular de um interesse directo e pessoal, designadamente por ter sido lesado pelo acto nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos e o artº. 68º, n.º 1, alínea a), também do CPTA, a legitimidade para pedir a condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido, a quem alegue ser titular de um direito ou interesse legalmente protegido, dirigido à emissão desse acto, não basta, como fez o Tribunal “*a quo*”, atribuir legitimidade a quem tem um interesse, supostamente directo, na anulação do acto ou na emissão do mesmo, por se pressupor que foi ele quem suportou o prejuízo.

G) Donde, a segunda conclusão a retirar é a de que, à luz do regime da legitimidade constante do novo contencioso administrativo, embora se possa recorrer a juízo sem se ser titular da relação jurídica administrativa, tem, no entanto, que provar-se sempre um interesse directo, pessoal e legítimo, sendo certo que, no preenchimento de tais conceitos, se deve atender ao princípio do acesso ao direito e à tutela judicial efectiva.

H) Por outro lado, pode não haver qualquer dúvida quanto à questão de saber se quem está em juízo é parte na relação material controvertida, como o Autor a configurou e questionar-se a existência efectiva de uma tutela judiciária, pelo que, em terceiro lugar, pode-se concluir que alguém só tem legitimidade quando ocorre uma situação de lesão que se repercute na sua esfera jurídica, causando-lhe directa e imediatamente prejuízos e quando daí decorra uma necessidade de tutela judicial que justifique a interposição da acção.

I) No caso em concreto, a Essilor International, que é quem figura como A. na presente acção, não foi parte na relação jurídica administrativa, pelo que, a sua legitimidade nunca decorreria do princípio geral constante do n.º 1 do artº. 9º do CPTA.

J) E aquela não tem interesse pessoal, por a anulação do acto não se reflectir, desde logo, na sua esfera jurídica, mas sim, na da Essilor Portugal, enquanto substituto tributário com legitimidade, ou não, para reclamar das retenções na fonte e, mais decisivo ainda, por a tutela judicial efectiva e o princípio do acesso ao direito estar devidamente acautelado com a interposição de acção judicial pela Essilor Portugal.

K) Ainda para mais quando a questão jurídica, em análise na presente acção, é uma questão de legitimidade, de saber se as retenções na fonte podiam ser reclamadas pelo substituto, pelo que, só este tem interesse pessoal e directo em discutir tal questão.

L) Donde, devia o Tribunal “*a quo*”, ter absolvido a entidade demandada da Instância, por ilegitimidade activa da Essilor International. Ao não o ter feito e ao concluir que o substituído tributário e então A., detinha legitimidade processual para discutir em juízo a outra questão da legitimidade do substituto tributário para, no âmbito do procedimento administrativo, poder reclamar das retenções na fonte por si efectuadas, procedeu o mesmo, salvo o devido respeito, a uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 9º, n.º 1, alínea a) e 55º, n.º 1, alínea a), ambos do CPTA, aos factos.

M) Deliberou-se, depois, no Acórdão recorrido, que a Essilor Portugal, enquanto substituto tributário, tinha legitimidade para reclamar das retenções na fonte por si efectuadas, aquando da colocação à disposição da Essilor Internacional de dividendos no montante de €3.981.604,33.

N) Ora, salvo o devido respeito, pensamos que a interpretação que o, aliás, douto Acórdão recorrido fez dos referidos artigo 18º, n.º 3 da LGT, 9º n.º 1 e 4 do CPPT, bem como do n.º 1 do artº. 132º do mesma CPPT, não tem, na letra ou no espírito das normas, um mínimo de correspondência.

O) É que, o legislador não pretendeu multiplicar situações de legitimidade em casos de retenção na fonte, ao substituto e ao substituído tributário, mas apenas conferir tal legitimidade a um dos mesmos e sempre que o carácter lesivo do acto se repercute directa e imediatamente na esfera jurídica do substituto ou do substituído tributário.

P) Deste modo, a retenção na fonte só se assume com um carácter lesivo para o substituto tributário quando este entrega imposto superior ao que reteve, só aqui, efectivamente, ele pode ficar lesado na

sua esfera jurídica, por ser ele e, não o substituído tributário, que fica privado dessas quantias e, ainda assim, desde que não lhe seja possível corrigir os montantes a mais entregues nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido,- cfr. n.º 2 do referido art.º 132º do CPPT.

Q) Tal interpretação literal ou, se quisermos restritiva, do n.º 1 do art.º 132º do CPPT, de que a retenção na fonte só é susceptível de impugnação, por parte do substituto, em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido é aquela que corresponde à *ratio legis* da norma.

R) Podendo dizer-se, igualmente, que este regime da legitimidade, contemplado na mesma norma, cumpre o princípio constitucional de tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos sendo assegurado sempre, quer ao substituto tributário quer ao substituído tributário, a faculdade de reclamar ou impugnar sempre que sejam potencialmente afectados na sua esfera jurídica por determinado acto de retenção na fonte.

S) Salvo o devido respeito, a interpretação que o, aliás, douto Acórdão recorrido faz dos artigos 18º, n.º 3 da LGT e dos artigos 9º, n.º 1 e 4 do CPPT, descurou o elemento sistemático, histórico e teleológico na interpretação das mesmas normas em conjugação com o art.º 132º do CPPT, do que resulta uma verdadeira interpretação abrogante deste último artigo.

T) Assim, a conclusão a que o Tribunal “*a quo*” chegou, é certo que com base em alguma jurisprudência desse STA, sacrifica por completo a norma do art.º 132º do CPPT e, chegar a tal conclusão, quando nem sequer existe uma contradição insanável entre os artigos 18º, n.º 3 da LGT e 9º, n.º 1 do CPPT com o art.º 132º do mesmo CPPT, mas apenas uma complementação e desenvolvimento dos primeiros pelo último é, no mínimo, ir muito para além do fim visado pelo legislador.

U) Por outro lado, a responsabilidade pelo incumprimento da obrigação tributária, também não pode servir para estender o âmbito da norma que confere ao substituto legitimidade para reclamar ou impugnar, até porque, no caso em concreto, não estamos perante uma situação de incumprimento, perante a AT, por parte do substituto tributário.

V) E, no que toca à responsabilidade civil que o substituto possa ter perante o substituído ela não importa para a relação que, quer o substituto quer o substituído, têm perante a AT, sendo só esta aquela que tem que ser acautelada pelas normas processuais tributárias.

W) Entendeu, finalmente, o Acórdão recorrido condenar a AT à prática do acto de restituição do imposto retido por ter considerado não só que as retenções eram indevidas, como também que o Tribunal se podia substituir à AT porquanto “*não se configura admissível a identificação pela Administração de uma qualquer outra solução como legalmente possível, em face dos factos provados e da solução por nós preconizada*”

X) Ora, salvo o devido respeito, ao assim considerar, o Tribunal “*a quo*”, cometeu nulidade, por excesso de pronúncia, nos termos do n.º 1 da alínea d) do art.º 668º do CPC, ao ter conhecido de questão de que não podia tomar conhecimento, tendo sempre, mesmo que assim não se entenda, feito uma incorrecta interpretação e aplicação do art.º 71º do CPTA.

Y) E, tão ou mais grave é essa interpretação e aplicação quando é certo que, ao condenar a AT à prática do acto devido o Tribunal “*a quo*” teve, necessariamente, que apreciar a questão de legalidade dessas retenções e tal questão só podia ser conhecida e decidida no meio processual da impugnação judicial e não no presente meio da acção administrativa especial.

Z) Tal facto, em nosso entender, seria suficiente para devolver ao órgão administrativo a possibilidade de apreciação da legalidade das retenções na fonte efectuadas

AA) Por outro lado, o Tribunal “*a quo*” não detinha todas as premissas e conhecimento da situação de facto que lhe permitisse considerar a condenação ao pagamento do imposto retido, como a única solução legalmente possível.

BB) Na verdade, em situações como a presente, haveria sempre que apurar se o substituído tributário não se teria já apresentado a reclamar ou a impugnar as mesmas retenções ou mesmo se não teria já pedido o reembolso do imposto retido por via do mecanismo contemplado no IRC, relativamente à dupla tributação.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exa., deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, deve ser julgada procedente a excepção da ilegitimidade e ser o ora recorrente absolvido da instância ou, mesmo que assim não se entenda, deve ser declarado nulo o Acórdão recorrido, por excesso de pronúncia, ou, caso ainda assim também não se entenda, ser o mesmo revogado, por ter feito uma incorrecta apreciação e aplicação dos factos ao direito.

II – A sociedade recorrida “Essilor Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, SA”, apresentou contra alegações, concluindo da seguinte forma:

Iº). A R. vem interpor o presente recurso do Acórdão de fls. 195 a 204 que julgou a acção administrativa especial procedente e que, consequentemente, decidiu “*anular o acto praticado pela Entidade Demandada em 21.05.2005*” e “*condenar a Entidade Demandada na prática do acto devido consubstanciado que submeta na restituição à Autora a quantia de €398.160,43*”.

II<sup>a</sup>). A Recorrente limita o objecto do seu recurso a três questões:

- a) A questão da legitimidade activa da “Essilor International”, representada pela Essilor Portugal, para interpor a acção administrativa especial;
- b) A questão de saber se o substituto tributário tem legitimidade para reclamar das retenções na fonte por si efectuadas; e
- c) A questão da condenação na prática do acto de reembolso pedido.

III<sup>a</sup>). No âmbito da questão da legitimidade activa da Essilor International, representada pela Essilor Portugal, para interpor a acção administrativa especial, a Recorrente impugna o despacho saneador, a fls. 160 a 163, que considerou que a sociedade de direito francês Essilor International, S.A. tinha legitimidade activa para intentar a presente acção administrativa especial através da sua representante fiscal Essilor Portugal - Sociedade Industrial de óptica, S.A. e para fundamentar a sua posição sobre a ilegitimidade activa da Essilor International a Recorrente alega que “*tem legitimidade para litigar em tribunal quem invoque ser o titular da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito*”, entendendo que o titular dessa relação jurídica é a Essilor Portugal pois foi esta que na qualidade de substituto tributário veio requerer a anulação das retenções na fonte por si efectuadas.

IV<sup>a</sup>). No entanto, e ao contrário da alegação da Recorrente de que “*tem legitimidade para litigar em tribunal quem invoque ser o titular da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito*”, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.10.2009, proferido no rec. n.º 01054/08 que se ocupa sobre a legitimidade activa expõe, a esse propósito, o seguinte:

“I) O princípio geral relativo à legitimidade encontra-se no artº 9º/1 do CPTA onde se lê que «*sem prejuízo do disposto no número seguinte e do que no art.º 40º e no âmbito da acção administrativa especial se estabelece neste código, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida*». Deste modo, por princípio, só se poderá apresentar a litigar em juízo quem alegue ser titular da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito.

II) Todavia, esse princípio sofre adaptação quando está em causa a propositura de uma acção administrativa especial já que, neste caso, a legitimidade activa não depende da titularidade da referida relação visto a lei se limitar a exigir que o autor alegue «*ser titular de um interesse directo e pessoal, designadamente por ter sido lesado pelo acto nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos*» (art.º 55º/1/a do CPTA). O que alarga a possibilidade daquele que não é titular da relação material controvertida poder propor uma acção deste tipo, para tanto bastando alegar que é titular de um interesse directo e pessoal e de que este foi lesado, ainda que reflexamente, por aquela relação.”

V<sup>a</sup>). Assim, e conforme o despacho saneador a fls. 160 a 163, hoje considera-se “*corrente dominante na doutrina e na jurisprudência a de que a legitimidade tem de ser apreciada e determinada pela utilidade ou prejuízo que da procedência ou improcedência da acção possa advir para as partes, face aos termos (pedido e causa de pedir) em que o Autor configura o direito que reclama.*”

VI<sup>a</sup>). Por outro lado, a questão da legitimidade activa deve ser aferida em conformidade com o disposto no n.º 4 do artº. 268º da Constituição da República, e, sobre o qual, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 23.11.2005, proferido no rec. n.º 0871/05 expõe, o seguinte:

“I- A matriz da recorribilidade contenciosa dos actos administrativos, na perspectiva da sua lesividade e da legitimidade para os impugnar, radica, antes de tudo, na Constituição da República, no art.º 268º, n.º 4, quando afirma ser garantido «*aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem...*»

II — No âmbito da ponderação dos pressupostos processuais, os princípios antiformalista, «*pro actione*» e «*in dubio pro favoritatae instantiae*» impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva (...).”

Em consequência, qualquer das normas que define os critérios de legitimidade para o recurso contencioso (...) tem de respeitar os contornos definidos pela Lei Constitucional, tendo, por essa razão, que ser interpretada em conformidade com ela.

«O conceito de interesse pessoal não pode ser livremente densificado pelo legislador, pelo menos no sentido restritivo. Ele deve ser definido de modo a habilitar todos os titulares de interesses relevantes a defenderem as suas posições jurídicas (...).

Por outro lado, lembre-se que este Supremo Tribunal tem afirmado, reiteradamente, que «no âmbito dos pressupostos processuais, os princípios antiformalista “*pro actione*” e “*in dubio pro favoritatae instantiae*” impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva» (acórdão do Pleno de 5.5.05 proferido no recurso 1002/02) e concluído, também repetidamente, que devem ser interpretados restritivamente todos os preceitos que limitem o mais importante dos direitos e garantias dos administrados, que é o do direito ao recurso contencioso aos actos administrativos ilegais (idem).”

VII<sup>a</sup>). O princípio da tutela jurisdicional constitucionalmente consagrado no artigo 268º da Lei Fundamental, compreende o acesso aos tribunais, sendo que, no conteúdo essencial da garantia constitucional da via judiciária está inerente o princípio de efectividade da tutela das posições subjectivas

dos cidadãos cuja salvaguarda apenas possa ser accionada mediante esta via, bem como assegurar a tutela integral de todas as situações jurídicas e estes princípios postulam que, ao nível dos pressupostos processuais, se deve privilegiar uma interpretação que se mostre mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdiccional efectiva.

VIIIª). Quer isto dizer que o legislador constitucional colocou a tónica da recorribilidade do acto administrativo na lesão jurídica sofrida pelos particulares, pelo que, na relação tributária que subjaz ao presente processo, deverá ser dada prevalência à vertente material e substancial que se consubstancia na errada, injusta e indevida retenção e entrega de IRS junto dos cofres do Estado em detrimento de qualquer especificidade processual que possa por em causa a prossecução da justiça tributária.

IXª). A este respeito referira-se que, conforme acórdão 499/96 do TC, “*de modo manifesto, a intenção do legislador constitucional, objectivamente considerada, aponta para o aprofundamento das garantias dos administrados. Na perspectiva do legislador constitucional, a alteração do n.º 4 do artigo 268º significou o propósito de desvincular a garantia de recurso do conceito tradicional de acto definitivo e executório, pondo a sua tónica nos actos que são susceptíveis de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos. Esses actos serão, desde logo, susceptíveis de impugnação contenciosa, ao abrigo do disposto da citada norma constitucional.*”

Xª). Entendimento diverso violaria o preceito constitucional que garante aos cidadãos a tutela jurisdiccional dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, através da impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, pelo que, a ora Recorrida não pode concordar, seja a que título for, com a interpretação dos aludidos preceitos apresentada pela Recorrente nas suas alegações.

XIª). Assim, a “Essilor International S.A.” é parte legítima uma vez que tem interesse directo e pessoal em demandar pois, embora o imposto tenha sido entregue pelo seu substituto fiscal, foi esta sociedade que suportou o seu pagamento e, havendo lugar à sua restituição, será a “Essilor International, SA” que beneficiará da mesma pois integrará os lucros distribuídos no ano de 2000.

XIIª). No âmbito da questão de saber se o substituto tributário tem legitimidade para reclamar das retenções na fonte por si efectuadas, o Acórdão recorrido entendeu que a Essilor Portugal, enquanto substituto tributário, tinha legitimidade para reclamar das retenções na fonte que efectuou e respeitantes aos dividendos distribuídos à Essilor International, no entanto, a Recorrente não se conforma com a interpretação dada pelo tribunal “*a quo*” dos artigos 18º, n.º 3 da LGT, 9º, n.º 1 e 4 do CPPT e 132º, n.º 1 também do CPPT, alegando que esta interpretação não tem “*na letra ou no espírito das normas um mínimo de correspondência*”, mas, certo é que, não lhe assiste qualquer razão porquanto o douto Acórdão recorrido fundamenta cuidadosamente a sua interpretação e consequente decisão.

XIIIª). Assim, e conforme Acórdão recorrido, a jurisprudência já se pronunciou sobre situações idênticas tal como explanado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.09.2009 que, sobre esta matéria, expõe o seguinte: “na substituição tributária em sentido próprio (a título definitivo ou liberatória), como a que está em causa nos autos e constituiu a regra para os rendimentos auferidos por não residentes em Portugal (mesmo IRC, nas situações de rendimentos devidos a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português), a lei põe a cargo do «substituto» o cumprimento da generalidade dos deveres tributários - de liquidação, declarativos, de entrega do imposto retido -, interessando-se pelo «substituído», o verdadeiro titular da capacidade contributiva onerada pelo imposto, somente no caso de não ter sido efectuada a retenção legalmente devida e apenas a título subsidiário (cfr. o artigo 28º, n.º 1 e 3 da LGT), pois que lhe é mais simples e cómodo demandar o «substituto» que o «substituído», sendo isso especialmente verdade quando este seja um «não residente» (sendo igualmente razoável admitir que, como alega a recorrente a fls. 47 dos autos, aos não residentes seria mais difícil empreender a defesa dos seus direitos perante a Administração tributária e os tribunais portugueses, ao menos por dificuldades linguísticas e de desconhecimento do sistema jurídico nacional), e a retenção na fonte a título definitivo tem vantagens em termos de comodidade para o Fisco e o substituído (não as tendo, apenas, para o substituto).

XIVª). Não pode, pois, afirmar-se sem mais que, ao menos nos casos de verdadeira e própria substituição tributária, que o «substituto» apenas é prejudicado quando haja entregue imposto superior ao retido, pois que é igualmente responsável, perante o Estado, mas também perante o «substituído» (como alegado e necessariamente resultante das regras da responsabilidade civil), quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantia superiores ou inferiores às devidas, que se traduzam na retenção de quantia indevidas, quer ainda existam em atrasos na retenção a que está obrigado, pois por todas elas responde exclusivamente ou em primeira linha (cfr. o artigo 28º da LGT), inclusivamente no plano contra-ordenacional (cfr. o artigo 114º, n.º 4 e n.º 5 alínea a) do RGIT. Mas se assim é, não se vê como negar que lhe assista um interesse directo em demandar uma ilegal liquidação por retenções na fonte, não apenas nos casos de entrega de imposto superior ao retido mas em todos os outros em que prove ter interesse em demandar, interesse esse que há-de presumir-se pois é sujeito passivo da relação tributária e equiparado a contribuinte para efeitos de legitimidade tributária — cfr. os artigos 18º, n.º 3 da LGT, 9º, n.º 1 e 4 do CPPT e 26º do CPC),

assim lhe permitindo que possa, quanto antes, desencadear o processo destinado a expurgar da ordem jurídica eventuais ilegalidades cometidas na liquidação das retenções na fonte e a que por erro deu causa, sendo este seu interesse indubitavelmente digno de tutela do Direito, já que da ilegalidade da liquidação decorrem consequência não menosprezáveis para a sua esfera patrimonial (cfr. Acórdão citado em 13).

XV<sup>a</sup>). Estas são razões suficientemente fortes para que, de harmonia com o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva (artigo 268º, n.º 4 da Lei Fundamental), que assegura a impugnabilidade de todos os actos lesivos, se lhe tenha de reconhecer legitimidade para a reclamação e posterior impugnação da retenção na fonte, não apenas no caso expressamente previsto no n.º 1 do artigo 132º do CPPT mas em todos os outros em se lhe reconheça utilidade derivada da procedência da acção, legitimidade que se há-de presumir no caso, como o dos autos, em que a própria lei lhe reconhece a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária (cfr. o n.º 3 do artigo 18º da LGT e o equipara ao contribuinte para efeitos de legitimidade procedimental e processual (cfr. o artigo 9º, n.º 1 e 4 do CPPT). Há-de entender-se assim que, para além dos casos previstos no n.º 1 do artigo 132º do CPPT, o «substituto tributário» tem ainda legitimidade procedimental para reclamar e processual para impugnar (posteriormente à reclamação) as retenções na fonte que repute ilegais resultando tal legitimidade da sua qualidade de sujeito passivo da relação jurídica de imposto (artigo 13º, n.º 3 da LGT) e do disposto nos artigos 9º, n.º 1 e 4 do Código do Procedimento e do Processo Tributário e do artigo 26º do Código de Processo Civil.” (cfr. Acórdão citado em 13).

XVI<sup>a</sup>). Por outro lado, dispõe o n.º 1 do artigo 128º do CIRC que “os sujeitos passivos de IRC, seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

XVII<sup>a</sup>). Acrescendo ainda salientar o disposto no n.º 3 do mesmo preceito legal segundo o qual “a reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.”

XVIII<sup>a</sup>). Decorre, assim, do exposto que, a Essilor Portugal, enquanto substituto tributário, tem legitimidade procedimental para reclamar das retenções na fonte que considere ilegais.

XIX<sup>a</sup>). A Recorrida foi condenada à prática do acto de restituição do imposto retido e, no âmbito desta questão, a Recorrente entende que o tribunal “a quo” cometeu uma nulidade, “por excesso de pronúncia, nos termos do n.º 1 da alínea d) do art.º 668º do CPC, ao ter conhecido de questão de que não podia tomar conhecimento, tendo sempre, mesmo que assim não se entenda, feito uma incorrecta interpretação e aplicação do art.º 71º do CPTA”, mais entendendo a Recorrente que a questão da legalidade das retenções na fonte “só podia ser conhecida e decidida no meio processual da impugnação judicial e não no presente meio da acção administrativa especial.”

XX<sup>a</sup>). Ora, salvo o devido respeito “tal argumentação apenas faz sentido à luz do antigo contencioso administrativo, mas obviamente, que será de recusar perante as novas regras instituídas pelo Código do Processo dos Tribunais Administrativos e Fiscais.” (conforme douto Acórdão recorrido).

XXI<sup>a</sup>). Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 47º do CPTA “2 - O pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência de um acto administrativo pode ser nomeadamente cumulado com: a) O pedido de condenação à prática do acto administrativo devido, em substituição, total ou parcial, do acto praticado” e, a lei faz depender a procedência do pedido de condenação da verificação dos pressupostos estabelecidos pelo art.º 67º do CPTA.

XXII<sup>a</sup>). Por seu lado, o n.º 1 do art.º 71º do CPTA dispõe que “ainda que o requerimento apresentado não tenha obtido resposta ou a sua apreciação tenha sido recusada, o tribunal não se limita a devolver a questão ao órgão administrativo competente, anulando ou declarando nulo ou inexistente o eventual acto de indeferimento, mas pronuncia-se sobre a pretensão material do interessado, impondo a prática do acto devido” pelo que o tribunal “a quo” ao decidir sobre este pedido, nada mais fez do que exercer os poderes de pronúncia que lhe atribui a lei.

XXIII<sup>a</sup>). Por outro lado, não procede a alegação feita pela Recorrente de que o tribunal “a quo” não dispunha de todos os elementos essenciais para conhecer e decidir sobre o pedido de condenação na prática do acto de reembolso pois, as alíneas A), B) e C) do probatório informam que a sociedade beneficiária dos dividendos é uma sociedade de direito francês, sediada em França, que detém uma participação no capital social da Essilor Portugal superior a 25%, e que durante o exercício de 2000 esta procedeu à distribuição de dividendos à sociedade mãe e entregou aos cofres do Estado a quantia de € 398.160,43 a título de retenção na fonte do imposto de IRC, à taxa de 10%, sobre a quantia de € 3.981.604,33 que corresponde aos dividendos distribuídos.

XXIV<sup>a</sup>). Ora, a Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, impôs ao Estado Português a isenção de tributação na fonte dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade mãe



residente noutro Estado-Membro quando esta detenha pelo menos 25% do capital social e estabeleceu um regime transitório até à data limite de 31 de Dezembro de 1999 em que seria permitido continuar a efectuar a retenção na fonte do imposto e, após essa data limite e findo o período derogatório, a norma respeitante à isenção de tributação contida no n.º 1 do art. 5º da Directiva entrou em pleno vigor pelo que, desde o dia 1 de Janeiro de 2000, as taxas reduzidas de IRS previstas nos artigos 69º e 75º do CIRC deixaram de poder ser aplicadas, tal facto foi reconhecido pela Administração Fiscal através da Circular n.º 16/2000 no âmbito da qual se refere que “*tendo terminado em 31.12.1999 o período derogatório concedido a Portugal pelo n.º 4 do art. 5º da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, o regime instituído no n.º 1 do mesmo artigo é de aplicação directa no ordenamento jurídico interno... a partir de 1 de Janeiro de 2000.*”

XXVª). Assim, o tribunal “*a quo*” está munido de todos os poderes e informações necessária para conhecer e decidir sobre o pedido de condenação na prática do acto de reembolso e, atendendo às razões supra expostas e aos factos provados no âmbito do Acórdão sob recurso, face à legislação aplicável, a retenção na fonte efectuada pela Essilor Portugal à Recorrente aquando da distribuição de dividendos pode, sem margem para dúvidas, reputar-se de indevida, uma vez que os mesmos não deveriam ser objecto de retenção na fonte em Portugal nos termos da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho.

XXVIª). Neste termos andou bem o tribunal “*a quo*” ao condenar a Entidade Demandada na prática do acto devido consubstanciado na restituição à Autora a quantia de € 398.160,43.

III - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) A Autora é uma entidade residente, para efeitos fiscais, em França, e desde o ano de 1989, que detêm uma percentagem de 99,78% do capital social da “*ESSILOR Portugal - Sociedade Industrial de Óptica, SA*”.. (Doc. n.º 2 junto à p. i.)

B) Durante o exercício de 2000, a “*ESSILOR Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, SA*”. colocou à disposição da Autora dividendos no valor de € 3.981.604,33, sobre os quais efectuou retenção na fonte à taxa de 10%.

C) O imposto retido foi entregue em 20.06.2000, 21.08.2000 e 20.10.2000, através, respectivamente, das guias de pagamentos n. 42908334810, 42908334844 e 42908334852.

D) Em 19.06.2002, a “*ESSILOR Portugal - Sociedade Industrial de Óptica, S.A.*” deduziu reclamação graciosa, ao abrigo do artigo 132º, n.º 4 do CPPT, alínea f) do n.º1 do artº. 54º da LGT e do artigo 128º, n.º 2º do CIRC, requerendo o reembolso do valor de € 398.160,43 relativo a IRC retido na fonte indevidamente, durante o ano de 2000 e que incidiu sobre dividendos distribuídos à “*ESSILOR INTERNACIONAL, S.A*”. (Doc. fls. 3/6/do p.a.t. apenso)

E) Por despacho proferido no dia 01.08.2002, foi a reclamação a que alude a alínea D) do probatório indeferida por intempestividade. (Doc. n.º7 junto à p. i.)

F) No dia 06.09.2002, a “*ESSILOR Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, S.A*”. interpôs recurso hierárquico da decisão a que alude a alínea E) do probatório junto da Ministra das Finanças. (Doc. n.º 8 junto à p.i.)

G) Mediante ofício datado de 13.09.2002, o Ministério das Finanças comunicou à “*ESSILOR Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, S.A*”. o seguinte:

«*Na sequência do pedido formulado por essa empresa em representação da empresa francesa Essilor Internacional, SA, com sede em França, somos a informar que por despacho proferido pelo Senhor Subdirector-Geral dos Impostos na informação/Parecer n.º 104/2003, foi determinada a convolação do pedido em reclamação graciosa, uma vez que, o mesmo não encontra enquadramento no artigo 89º do CIRC, mas sim, no artigo 89º do CIRC, mas sim no artigo 132º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

*Na mesma data foi remetido todo o expediente à Direcção de Finanças de Lisboa, para efeitos de instauração e apreciação em sede de reclamação graciosa.»* (Doc. n.º 9 junto à p.i.)

H) No âmbito da reclamação a que alude a G) do probatório, foi emitida informação da qual se respiga:

#### «Legitimidade

1. Nos termos do n.º 8 do artº. 128º do CIRC a reclamação da retenção na fonte com, carácter definitivo, de importância totalmente indevidas deverá ser apresentada no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo de entrega pelo substituído tributário, e deverá ser apresentada pelo titular dos rendimentos ou seu representante.

2. A reclamante não é titular dos rendimentos, o substituído, mas sim o substituto tributário, e nem está mandatada pelo titular dos rendimentos para o representar, pelo que se pode concluir que a reclamante não é parte legítima no presente processo. (...)

**Parecer**

*A falta de legitimidade obsta a apreciação do mérito do pedido (art. 9º e 68º do CPPT)» Doc. fls. 136/137 do p.a.t. apenso)*

I) No dia 21.05.2004, foi a reclamação a que alude a alínea G) do probatório indeferida com fundamento em falta de legitimidade da reclamante.

J) Em, 28.05.2004, a reclamante foi notificada do despacho a que alude a al i) do probatório. (Doc. fls. 141/142 do p.a.t. apenso).

V. Conforme refere a recorrida na conclusão IIª) das suas alegações, são as seguintes as questões a conhecer no presente recurso:

a) A questão da legitimidade activa da “Essilor International”, representada pela Essilor Portugal, para interpor a acção administrativa especial;

b) A questão de saber se o substituto tributário tem legitimidade para reclamar das retenções na fonte por si efectuadas; e

c) A questão da condenação na prática do acto de reembolso pedido.

Começemos pela 1ª questão que, a proceder, prejudicará o conhecimento das restantes.

V.1. Veio a recorrente, logo no início das suas alegações, impugnar a decisão recorrida na parte em que reconheceu legitimidade à recorrida para deduzir a presente acção administrativa especial.

A recorrente invocou a seguinte argumentação:

Está provado nos autos, que a reclamação graciosa apresentada ao abrigo do artº. 132º, n.º 4 do CPPT, no âmbito da qual foi proferido o acto impugnado, foi interposta pela “Essilor Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, SA”, - e apresentada em nome próprio e na qualidade de substituto tributário da Essilor Portugal.

De acordo com o artº. 9º, n.º 1 do CPTA, tem legitimidade para litigar em Tribunal quem invoque ser o titular da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito.

O titular da relação jurídica administrativa que foi objecto da presente acção administrativa especial é a Essilor Portugal que, na qualidade de substituto tributário veio, perante o órgão administrativo, requerer a anulação das retenções na fonte por si efectuadas e a restituição do correspondente imposto.

Assim, embora o artº 55º, n.º 1, alínea a), do CPTA também confira legitimidade para impugnar um acto administrativo a quem seja titular de um interesse directo e pessoal, designadamente por ter sido lesado pelo acto nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos e o artº. 68º, n.º 1, alínea a), também do CPTA, a legitimidade para pedir a condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido, a quem alegue ser titular de um direito ou interesse legalmente protegido, dirigido à emissão desse acto, não basta, como fez o Tribunal “*a quo*”, atribuir legitimidade a quem tem um interesse, supostamente directo, na anulação do acto ou na emissão do mesmo, por se pressupor que foi ele quem suportou o prejuízo.

Significa isto que, embora se possa recorrer a juízo sem se ser titular da relação jurídica administrativa, tem, no entanto, que provar-se sempre um interesse directo, pessoal e legítimo, sendo certo que, no preenchimento de tais conceitos, se deve atender ao princípio do acesso ao direito e à tutela judicial efectiva.

No caso em concreto, a Essilor International, que é quem figura como A. na presente acção, não foi parte na relação jurídica administrativa, pelo que, a sua legitimidade nunca decorreria do princípio geral constante do n.º 1 do artº. 9º do CPTA, não tendo, por isso, interesse pessoal, por a anulação do acto não se reflectir, desde logo, na sua esfera jurídica, mas sim, na da Essilor Portugal, enquanto substituto tributário com legitimidade, ou não, para reclamar das retenções na fonte e, mais decisivo ainda, por a tutela judicial efectiva e o princípio do acesso ao direito estar devidamente acautelado com a interposição de acção judicial pela Essilor Portugal.

Ainda para mais quando a questão jurídica, em análise na presente acção, é uma questão de legitimidade, de saber se as retenções na fonte podiam ser reclamadas pelo substituto, pelo que, só este tem interesse pessoal e directo em discutir tal questão.

Donde, devia o Tribunal “*a quo*”, ter absolvido a entidade demandada da Instância, por ilegitimidade activa da Essilor International.

A recorrida, por sua vez, entende que é parte legítima na presente acção, uma vez que tem interesse directo e pessoal em demandar pois, embora o imposto tenha sido entregue pelo seu substituto fiscal, foi esta sociedade que suportou o seu pagamento e, havendo lugar à sua restituição, será a “Essilor International, SA” que beneficiará da mesma pois integrará os lucros distribuídos no ano de 2000.

Vejamos então se procede a argumentação da recorrente ou a da recorrida.

V.2. Está provado nos autos que a Autora é uma entidade residente, para efeitos fiscais, em França, e desde o ano de 1989, que detêm uma percentagem de 99,78% do capital social da “ESSILOR Portugal - Sociedade Industrial de Óptica, SA”.

Durante o exercício de 2000, esta última colocou à disposição da Autora dividendos no valor de € 3.981.604.33, sobre os quais efectuou retenção na fonte à taxa de 10%., tendo o imposto retido sido entregue em 20.06.2000, 21.08.2000 e 20.10.2000.

Em 19.06.2002, a “ESSILOR Portugal - Sociedade Industrial de Óptica, S.A.” deduziu reclamação graciosa, requerendo o reembolso do valor de € 398.160,43 relativo a IRC retido na fonte acima referido.

Mediante ofício datado de 13.09.2002, o Ministério das Finanças comunicou à “ESSILOR Portugal- Sociedade Industrial de Óptica, S.A”. que o recurso hierárquico por si deduzido contra aquela reclamação fora convolado em pedido em reclamação graciosa.

Esta reclamação foi indeferida porque a reclamante *não era titular dos rendimentos, por ser o substituto tributário, e por não estar mandatada pelo titular dos rendimentos para o representar, reconhecendo-se-lhe assim a falta de legitimidade.*

V.3. A presente acção administrativa especial vem agora na sequência do indeferimento daquela reclamação, sendo interposta pela entidade substituída.

Será então que esta possui legitimidade para o efeito?

Não estando em causa o direito à tutela jurisdicional, nem que a legitimidade possa ser atribuída a quem invocar ser titular da relação jurídica administrativa, nem que a recorrida – a autora – possa ter interesse na restituição do valor retido na fonte, a verdade é que a tutela jurisdicional é conferida mediante o cumprimento de determinadas regras processuais.

Ora, desde logo, havia que respeitar o disposto no artº 132º do CPPT, que estabelece o seguinte:

“Artigo 132.º

***Impugnação em caso de retenção na fonte***

1 – A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 – O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do imposto indevido.

3 – Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 – O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 – Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto de liquidação.

6 – À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.”

Ora, examinando este preceito, vemos que tanto o substituto como o substituído podem impugnar em caso de retenção na fonte (embora com diferentes fundamentos).

E, no caso concreto dos autos, quem deduziu reclamação graciosa (que foi indeferida) foi o substituto.

De acordo com o artº. 9º, n.º 1 do CPTA, em regra, tem legitimidade para litigar em Tribunal quem invoque ser o titular da relação jurídica administrativa donde emerge o conflito.

Ora, o titular da relação jurídica administrativa que foi objecto da presente acção administrativa especial é a *Essilor Portugal* que, na qualidade de substituto tributário e perante o órgão administrativo, requereu a anulação das retenções na fonte por si efectuadas e a restituição do correspondente imposto.

No caso em concreto, a *Essilor International, A.* na presente acção, não foi parte na relação jurídica administrativa, pelo que, a sua legitimidade nunca decorreria do princípio geral constante do n.º 1 do artº. 9º do CPTA, sendo certo que esta não tem interesse pessoal, por a anulação do acto não se reflectir, desde logo, na sua esfera jurídica, mas sim, na da *Essilor Portugal*, enquanto substituto tributário.

É certo que o artº 55º, n.º 1, alínea a), do CPTA também confere legitimidade para impugnar um acto administrativo a quem seja titular de um interesse directo e pessoal, designadamente por ter sido lesado pelo acto nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos e o artº. 68º, n.º 1, alínea a), também do CPTA.

Porém, no caso concreto, o despacho da administração tributária, nem sequer é lesivo de qualquer interesse da autora, já que negou legitimidade ao substituído, mas não apreciou se os valores das importâncias retidas deviam ou não ser reembolsados.

Portanto, a questão da legitimidade do substituto só a ele diz respeito, não interferindo com o direito da autora em ver reconhecido o seu direito aos valores em causa através do meio processual próprio.

Concluindo, podemos afirmar que a legitimidade ocorre quando se verifique uma situação de lesão que se repercute na sua esfera jurídica do administrado, causando-lhe directa e imediatamente prejuízos e quando daí decorra uma necessidade de tutela judicial que justifique a interposição da acção.

No caso em concreto, a *Essilor International*, que é quem figura como A. na presente acção, não foi parte na relação jurídica administrativa, pelo carece de legitimidade para intentar acção administrativa especial contra o despacho em causa nos autos.

Em face do que ficou dito, procedem as conclusões das alíneas A) a L) e, em consequência, fica prejudicado o conhecimento das outras questões acima identificadas.

VI. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e, julgando-se procedente a excepção da ilegitimidade da recorrida, absolve-se a Fazenda Pública da instância, corrijo absolve-se da instância a entidade Ré.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Citação Postal. Citação Pessoal. Nulidade Processual.*

### Sumário:

- I — A citação mediante postal simples ou postal registado, prevista no artigo 191.º do CPPT, constitui uma citação provisória, que dispensa a citação definitiva até ao momento em que seja efectuada a penhora de bens.*
- II — E se assim é quando o postal foi recebido pelo executado, por maioria de razão será quando o postal vem devolvido, por inexistir norma que preveja ou estabeleça presunção do seu recebimento ou norma que permita estabelecer a data do seu recebimento pelo executado.*
- III — Essa citação provisória, pela falta de segurança de que se reveste, não é susceptível de abrir o prazo para a defesa do executado, designadamente o prazo de oposição à execução fiscal ou o prazo para o exercício de outros direitos que hajam de ser exercidos dentro daquele prazo, como resulta inequivocamente do disposto no artigo 203.º, n.º 1, alínea, a), do CPPT.*
- IV — Não se pode dar por verificar a nulidade processual de falta de citação pessoal do executado se ainda não chegou o momento ou fase processual que a lei prevê para levar a cabo esse acto de citação.*

Processo n.º 81/12-30.

Recorrente: Misobal – Comércio de Máquinas Para Indústria, Unipessoal, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

### Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. MISOBAL – COMÉRCIO DE MÁQUINAS PARA INDÚSTRIA, UNIPESSOAL, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença que negou provimento à reclamação que deduziu contra a decisão proferida pelo Órgão da Execução Fiscal, em 3 de Outubro de 2011, no processo de execução fiscal n.º 3603200401015192, de indeferimento do pedido de declaração de nulidade da citação e anulação de todos os actos subsequentes.

1.1. Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A- A citação prevista no n.º 1 do artigo 191º do CPPT não configura uma citação em sentido próprio e técnico. E, não produz os efeitos típicos da citação, nomeadamente não determina o “*dies a quo*” do exercício dos direitos de defesa dos executados.

B- A citação tem de obedecer aos formalismos legais previstos no artigo 190º do CPPT. Pelo que, não é qualquer acto de simples comunicação de instauração da execução que produz os efeitos da citação.

C- A “citação” do artigo 191º do CPPT, efectuada mediante “simples postal” ou “postal registado”, é uma citação com carácter provisório.

D- A efectiva citação só ocorre com a diligência da primeira penhora ou quando ocorre a citação pessoal, tal como referem os artigos 193º e 203º, n.º 1 alínea a) ambos do CPPT.

E- A citação por via postal prevista no n.º 1 do artigo 191º do CPPT apenas permite passar à fase da penhora de bens, mas não dispensa a citação pessoal e mesmo que não se concretize penhora, o órgão de execução fiscal não está dispensado de efectuar a citação pessoal efectiva.

F- Antes da citação pessoal ou da efectivação da primeira penhora, não começa a correr o prazo para deduzir oposição à execução fiscal.

G- Citação pessoal esta que, no seu formalismo e forma de efectivação, não se rege pelo disposto no artigo 191º do CPPT, nem está condicionado ao valor da execução em causa, mas sim ao disposto no 192º do CPPT, que por sua vez remete para os termos do Código de Processo Civil.

H- Nos termos do CPC [artigo 233º, n.º 2 alínea b)], a citação pessoal faz-se, em regra, por carta registada com aviso de recepção. E, se tratando de pessoa colectiva, a citação é feita na pessoa de um dos administradores ou gerentes, nos termos do n.º 1 do artigo 41º do CPPT.

I- Admitir a possibilidade de diferenciar a forma de chamamento à execução dos executados (e de estes fazerem valer os seus direitos e garantias), consoante o valor do processo executivo não é compatível com os princípios gerais de direito e com os princípios de direito tributário, da legalidade, da certeza e segurança jurídica, nem com os direitos de defesa dos contribuintes.

J- A falta de citação pessoal pode impedir o executado de tomar conhecimento, pela via legalmente exigida, dos elementos essenciais da citação, e é de tal modo gravosa, no processo executivo, que a lei comina com nulidade insanável (artigo 165º, n.º 1 alínea a) do CPPT).

L- Verificando-se a nulidade insanável por falta de citação há-de ter-se por tempestiva a oposição deduzida pela reclamante, ora recorrente, contra a execução fiscal entretanto conhecida.

M- Falta de citação que pode prejudicar a defesa da recorrente, pois que a oposição à execução por si deduzida poderá vir a ser declarada intempestiva, impedindo, assim, a apreciação da sua defesa.

N- Assim, a declaração de nulidade insanável, de falta de citação, tem como consequência a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente (n.º 2 do art. 165º do CPPT), devendo ser ordenada a citação pessoal da executada, ora recorrente, para que possa fazer valer ou ver reconhecidos todos os direitos inerentes à sua defesa.

O- Concluindo, ao decidir pela improcedência da reclamação o Meritíssimo Juiz “a quo”, violou o disposto nos artigos 190º e 192º n.º 1 do CPPT e artigo 233º n.º 2 alínea b) do CPC.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, declarando-se a nulidade insanável da falta da citação, com a consequente anulação dos termos subsequentes do processo executivo, nos termos do n.º 2 do art. 165º do CPPT.

**1.2. A Recorrida – FAZENDA PÚBLICA – não apresentou contra-alegações.**

**1.3. O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, louvando-se no seguinte argumentação:**

*«1. A quantia exequenda em fase de cobrança coerciva no processo de execução fiscal é no montante de € 13 371,11, inferior ao montante de € 24 000, correspondente a 250 unidades de conta (250 x € 96= € 24 000), mas superior a € 960, correspondente a 10 unidades de conta, pelo que a citação por simples postal registado cumpre as formalidades legais (art. 191º n.º2 CPPT).*

*A devolução do postal registado enviado para o domicílio fiscal do executado, sem indicação de nova morada, não afecta a validade da citação como resulta da injunção legal de realização subsequente da penhora sem imposição de nova tentativa de citação (art. 193º n.º1 CPPT).*

*Este regime é compreensível na consideração de que a citação assim efectuada é meramente provisória, não dispensando a citação definitiva (pessoal ou edital) no acto de penhora ou posteriormente (art.193º nos 2 e 3 CPPT).*

*O exercício do direito de defesa do citando não fica prejudicado porque a contagem do prazo para dedução de oposição à execução se conta apenas a partir da citação pessoal ou da citação edital (art.203º n.º1 alínea a) CPPT; Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume III p. 373 anotações 5. 6. ao art. 191º CPPT).*

**2. Sem prescindir**

*No caso concreto eventual nulidade por falta de citação estaria sanada, porque não prejudicou o exercício do direito de defesa da executada, a qual teve possibilidade de deduzir oposição cuja tempestividade foi admitida pelo tribunal (na medida em que não ocorreu rejeição liminar da oposição - art.209º n.º1 alínea a) CPPT) e expressamente reconhecida na contestação da Fazenda Pública (doc. fls. 83/87- art.3º).».*

**1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.**

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

1. Foi instaurada execução fiscal n.º 3603200401015192, em 7/2/2004, contra a oponente, por dívidas de IVA de 2001 a 2006, e coimas fiscais de 2006 a 2007 (fls. 12 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. A oponente está cessada desde 31/12/2006 (fls. 10 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. A reclamante apresentou em 5 de Agosto de 2011 requerimento de arguição da nulidade da citação por o SF não ter procedido à citação quer pessoal, quer com hora certa, tendo passado de imediato à reversão (fls. 89 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. O que foi indeferido por despacho de 3/10/2011 (fls. 92 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Foi expedido ofício n.º 5406/2, de 3/7/2008, registado para citação da devedora (fls. 17 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido), o qual foi devolvido ao SF com a menção «*Não atendeu*» (fls. 22 a 37 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. Foi expedido ofício n.º 5866/2, de 22/7/2008, registado para citação da devedora (fls. 38 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido), o qual também foi devolvido ao SF com a menção «*Não atendeu*» (fls. 40 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7. Mediante ofício n.º 6398/2 de 27/8/2008 foi o sócio gerente da oponente notificado de que a sociedade se considerava notificada em 29/7/2008 (fls. 42 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. Visando a reversão da execução contra Miguel de Sousa Baleixo Pereira, foi ordenada a notificação deste para audiência prévia (fls. 15 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

9. E foi citado por ofício n.º 5405/2 de 3/7/2008.

10. O valor da execução fiscal é de € 13.371,11 (fls. 17 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. A questão que importa dirimir no presente recurso é, tal como emerge da síntese conclusiva formulada pela Recorrente, a de saber e decidir se a sentença recorrida incorreu em erro ao julgar que não se verificava a arguida nulidade insanável de falta de citação da executada/reclamante, mantendo, assim, o despacho reclamado proferido pelo Órgão da Execução Fiscal que indeferiu o pedido de reconhecimento dessa nulidade.

Segundo a fundamentação expendida na sentença recorrida, a citação da executada deve considerar-se como efectuada, não obstante o postal registado ter sido devolvido, dado que perante o valor da execução fiscal – € 13.371,11 – a citação podia ser feita mediante postal registado, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 191.º do CPPT, sendo essa citação «*apenas provisória nos casos em que haja penhora, conforme resulta do art.º 193 do CPPT. Se não houver penhora, a carta, ainda que devolvida, considera-se perfeita, desde que remetida para a morada fiscal do devedor*» e, no caso, «*a citação considera-se efectuada não obstante ter sido devolvida*» e os «*procedimentos que a requerente reclama – citação do representante, com hora certa ou edital – não têm lugar neste processo atendendo ao valor da execução e ao regime especial instituído nos artigos 191º/1 e 2 e 193º/1 do CPPT.*».

Em sede de recurso, a executada/reclamante continua a sustentar que não foi citada e que essa falta pode prejudicar a sua defesa, já que a oposição à execução que entretanto deduziu poderá vir a ser declarada intempestiva. Razão por que pretende que se reconheça e declare a nulidade insanável da falta de citação pessoal e se anulem todos os termos subsequentes do processo que dependam absolutamente do acto omitido, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 165.º do CPPT, ordenando-se essa citação pessoal para que possa fazer valer ou ver reconhecidos os direitos inerentes à sua defesa.

Vejamos.

É inquestionável que a quantia exequenda em cobrança no processo de execução fiscal, no montante de € 13.371,11, é inferior a 250 unidades de conta e superior a 10 vezes a unidade de conta, pelo que a mesma podia ser efectuada, como foi, por postal registado, em conformidade com o disposto no artigo 191.º, nºs 1 e 2 do CPPT.

Ora, tal como a Recorrente explicitamente reconhece, esta citação mediante postal registado não configura uma citação em sentido próprio e técnico e não produz os efeitos típicos da citação, nomeadamente não determina o “*dies a quo*” do exercício dos direitos de defesa dos executados, constituindo uma citação com carácter provisório, uma diligência de aviso quanto à pendência da execução, pois a efectiva citação (pessoal ou edital) só ocorre caso se venha a efectuar a penhora de bens.

Na verdade, este aviso-citação postal constitui, tal como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente afirmado, uma citação *provisória*, que só dispensa a citação *definitiva* até ao momento em que seja efectuada a penhora de bens, pois como resulta do disposto no artigo 193.º do CPPT, quando a citação é efectuada por via postal, se o *postal não vier devolvido ou, sendo devolvido, não indicar a nova morada do executado*, proceder-se-á à imediata penhora de bens (n.º 1), com citação pessoal do executado ou citação edital caso não seja conhecida a sua morada.

Como afirma JORGE LOPES DE SOUSA <sup>(1)</sup>, a citação postal é considerada como uma forma de citação que, «*embora tendencialmente funcione como meio de proporcionar ao destinatário o conhecimento da instauração de uma execução fiscal contra ele, não fornece garantias para o processo de ter chegado ao conhecimento do citando*», motivo por que é considerada como uma «*citação meramente provisória que só dispensa uma citação definitiva (pessoal ou edital), nos casos em que não vier a ser efectuada penhora. Com efeito, no art. 193.º deste Código, prevê-se que, quando a citação é efectuada por simples postal, se ele não vier devolvido ou não indicar nova morada do destinatário, proceder-se-á de imediato à penhora, mas, se se conseguir penhorar bens, faz-se a citação pessoal do executado, levando-se a cabo a citação edital se não for conhecida a sua morada*». Trata-se de uma solução que «*pode aceitar-se, já que não havendo penhora de bens, não pode resultar do processo lesão patrimonial para a pessoa singular ou colectiva contra quem corre a execução e, consequentemente, não se torna indispensável assegurar que lhe é dada possibilidade de defesa contra a pretensão do exequente*» <sup>(2)</sup>.

Esta citação provisória, pela falta de segurança de que se reveste, não é, porém, susceptível de abrir o prazo para a defesa do executado, designadamente não abre o prazo de oposição à execução fiscal nem para o exercício de outros direitos que hajam de ser exercidos dentro daquele prazo, como resulta inequivocamente do disposto no artigo 203.º, n.º 1, alínea, a), do CPPT.

Ou seja, ainda que o postal seja recebido pelo executado, proporcionando-lhe o conhecimento da instauração da execução contra si, a lei não dispensa a sua posterior e efectiva citação (pessoal ou edital), o que comprova que a diligência postal não representa o verdadeiro e definitivo acto de citação, não despoletando, sequer, o início do prazo para deduzir oposição e para exercer as restantes faculdades processuais – como o pedido de pagamento em prestações ou de dação em pagamento – como resulta à evidência do disposto no artigo 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

E se assim é quando o postal foi recebido pelo executado, por maioria de razão será quando o postal vem devolvido, por inexistir norma que preveja ou estabeleça presunção do seu recebimento ou norma que permita estabelecer a data do seu recebimento pelo executado.

Deste modo, apesar da devolução do postal enviado para o domicílio fiscal do executado, sem indicação de nova morada, não impor o dever de repetição da diligência postal – como resulta da injunção legal de realização subsequente da penhora sem imposição de nova tentativa de citação – o certo é que nunca é dispensada a citação definitiva no acto de penhora ou posteriormente.

No caso vertente, tendo o postal para a citação provisória da executada sido devolvido, não podia ter-se julgado, como se julgou na sentença, que a executada devia considerar-se citada.

Todavia, tal não determina a procedência da pretensão formulada pela executada/reclamante, traduzida no pedido de reconhecimento da nulidade insanável da falta de *citação pessoal* e anulação dos termos subsequentes do processo que dependam absolutamente desse acto, pela simples razão de que ainda não chegou o momento processual dessa citação pessoal.

É certo que, como reconhece a Recorrente, a citação pessoal, a efectuar após a penhora, não se rege pelo disposto no artigo 191.º do CPPT, mas antes pelo disposto no artigo 192.º do CPPT, que, por sua vez, remete para os termos do Código de Processo Civil, no qual se estipula que a citação pessoal se faz, em regra, por carta registada com aviso de recepção e, tratando-se de pessoa colectiva, na pessoa de um dos administradores ou gerentes, nos termos do n.º 1 do art.º 41º do CPPT, não estando condicionado ao valor da execução – pois admitir a possibilidade de diferenciar a forma de chamamento à execução dos executados consoante o valor do processo executivo não seria compatível com os princípios gerais de direito e com os princípios de direito tributário, da legalidade, da certeza e segurança jurídica, nem com os direitos de defesa dos contribuintes.

Contudo, esta citação pessoal só terá lugar caso seja efectuada penhora de bens da executada, o que, como vimos, ainda não aconteceu.

Isto é, no caso *sub judice*, não se pode dar por verificar a nulidade processual de falta de citação pessoal, dado que ainda não chegou o momento ou fase processual que a lei prevê para levar a cabo o acto, não tendo havido, assim, qualquer omissão ou infracção à lei. A nulidade processual é sempre o resultado de um pronunciamento judicial sancionatório, alicerçado na atipicidade ou irregularidade relevante de um acto processual – seja pela omissão de acto prescrito pela lei, seja pela prática de acto que a lei não admite – que não pode ser reconhecida se nenhuma irregularidade é detectada perante a fase em que se encontra o ordenamento processual.

Esta solução não prejudica o exercício do direito de defesa da executada, já que ela sempre terá direito de se opor à execução quando for citada pessoalmente para a execução, isto é, quando tiver lugar a penhora de bens e se der o cumprimento ao disposto no artigo 193.º do CPPT. Aliás, mostram os autos que a executada antecipou a sua defesa ao deduzir oposição à execução fiscal onde invocou, para sustentar a sua tempestividade, a falta de citação pessoal; e essa oposição foi liminarmente admitida, tendo a Fazenda Pública, na contestação, reconhecido essa tempestividade face ao disposto no artigo 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT – cfr. documentos a fls. 80 e segs.

Termos em que se impõe manter a decisão de improcedência da reclamação, embora com distinta fundamentação.

4. Pelo exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida com distinta fundamentação.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) (In “Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado”, 6.ª edição, III volume, anotação ao artigo 191.º, págs. 372 e segs.)

(<sup>2</sup>) (Ibidem)

**Acórdão de 21 de Março de 2012.****Assunto:**

*Recurso Jurisdicional. Incompetência em razão da hierarquia.*

**Sumário:**

- I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. art's 12º, n.º 5, 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF, na actual redacção e 280º, n.º 1 do CPPT).*
- II — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos que não foram levados ao probatório é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo.*

Processo n.º 82/12-30

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Geril Investimentos, SGPS, SA.

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

**I – Relatório:**

Vem a Fazenda Pública interpor recurso jurisdicional da sentença do TAF de Sintra que julgou procedente a impugnação judicial proposta por **GERIL INVESTIMENTOS, SGPS, SA**, contra o indeferimento da reclamação deduzida contra a liquidação do IRC do ano de 1997.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

“I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença declaratória da procedência da impugnação deduzida relativamente à liquidação adicional de IRC n.º 20028310012058, referente a imposto e juros compensatórios do exercício de 1997, no montante de 2.337.384,74 euros.

II. A douta sentença ora recorrida entendeu que: *“Embora qualificado pela IT como troca de acções em que se traduziu o reinvestimento, do que se trata na realidade é da entrada em espécie traduzida em partes sociais de que era detentora para a realização do capital social da nova sociedade por si criada e por força da qual, atento o valor atribuído aos bens da entrada ser superior ao valor nominal daquelas participações sociais constantes do seu activo, determinou o apuramento de mais - valias sujeitas a tributação naquele ano de acordo com o valor da participação assim obtida - cfr. art.25º e seguintes do CSC, e artigo 44º do CIRC*

III. Entendeu ainda a douta sentença que: *As entradas em immobilizações financeiras para a realização do capital social considera-se (sic) <sup>(1)</sup> como se tratando de reinvestimento das mais valias anteriormente geradas em resultado da transmissão onerosa de quaisquer immobilizações financeiras e na medida do valor das acções realizadas face ao valor das entradas para a sociedade, independentemente da consideração da origem dos fundos, antes importando a aplicação desses fundos nas entradas para a realização do capital social da sociedade participada entendida por este Tribunal ainda enquanto forma de reinvestimento na aquisição de acções por parte da impugnante - cfr. Art.44º e novel artº 45, ambos do CIRC e n.º 2 do art. 7º do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30.12.”*

IV. Tendo concluído que: *“Atento o pagamento indevido da prestação tributária mencionado em C) do probatório, por erro imputável aos serviços na liquidação de imposto, são devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante desde a data do seu pagamento até à data de execução espontânea da sentença, cfr art.43º e 100º, ambos da LGT”*

V. Com o devido respeito e salvo melhor opinião não concordamos com tal decisão, pelo que contra a sentença recorrida convocamos a seguinte argumentação:

VI. A ora impugnante “GERIL Investimentos SGPS, SA”, adiante designada por GERIL, é uma sociedade gestora de participações sociais;

VII. A actividade da GERIL é regulada pelo Decreto-Lei 495/88, de 30 de Dezembro, diploma que instituiu o regime jurídico das sociedades gestoras de participações sociais (SGPS);

VIII. O art.7º do referido diploma dispõe que: *“às mais valias e menos valias obtidas pelas SGPS, mediante a venda ou troca das quotas ou acções de que sejam titulares, é aplicável o disposto no art. 44º do Código do IRC (com a redacção à data dos factos), sempre que o respectivo valor de realização seja reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de outras quotas, acções ou títulos emitidos pelo Estado, no prazo aí fixado”*

IX. Em 1995, a GERIL, alienou participações sociais que geraram mais valias tributáveis, declarando a intenção de efectuar o reinvestimento, nos termos do disposto no art.44º do CIRC, na redacção à data dos factos e do art.7º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro;



X. Em 21 de Novembro de 1997, a GERIL, delibera a constituição da sociedade comercial anónima “GERIL II - Participações SGPS, SA” com o capital social de 1.680.000.000\$00, realizado do seguinte modo:

a) Entrada em dinheiro no montante de 190.000.000\$00

b) Entradas em espécie com a transmissão de 200.000 acções da “ENGIL SGPS, SA”, pelo valor de 400.000.000\$00, correspondente a uma parte de capital de 1,24%, adquirida pela GERIL no exercício de 1997;

c) Entradas em espécie com a transmissão de 99,15% da participação na empresa “SOCIEPAR SGPS, SA”, adquirida em 1992 e valorizada em 1.050.000.000\$00;

XI. Estas participações financeiras nas empresas ENGIL e SOCIEPAR, encontravam-se contabilizadas no imobilizado financeiro da sociedade GERIL, pelos montantes de 433.287.752\$00 e 1.165.000.000\$00, respectivamente. Estes valores de transferência foram atribuídos por um Revisor Oficial de Contas e aparecem no final daquele exercício requalificadas (*sic*) <sup>(2)</sup> no activo financeiro da “GERIL II - Participações SGPS, SA”, ou seja na participação de 100% na nova empresa.

XII. Assim, através da constituição da “GERIL II” a GERIL considerou reinvestido um valor de 1.680.000.000\$00;

XIII. A GERIL declarou no ano de 1997, o reinvestimento de valores de realização, cujas mais valias tinham sido afastadas de tributação, referentes a 1995 e 1996;

XIV. O art.7º do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, que instituiu o regime jurídico das sociedades gestoras de participações sociais, limita-se a estender o regime do reinvestimento previsto no art.44º do CIRC às mais valias e menos valias obtidas pelas SGPS, mediante venda ou troca das quotas ou acções de que sejam titulares, sempre que o respectivo valor de realização seja reinvestido na aquisição de outras quotas, acções ou títulos emitidos pelo Estado, no prazo aí fixado, não fazendo qualquer outra restrição à forma como opera o reinvestimento.

XV. O n.º 1 do art.44º do CIRC dispõe que *“não concorre para o lucro tributável do exercício a que respeitar, na parte que tenha influenciado a base tributável a diferença positiva entre as mais valias e as menos valias realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo (...) sempre que o valor da realização correspondente à totalidade dos referidos elementos do activo imobilizado corpóreo até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização”*

XVI. Por sua vez, os ns 1 e 4 do art.45º deste Código dispõem: *“1 - Para efeitos de determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, será deduzida uma importância correspondente a 95% dos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeitas e não isentas de IRC ou sujeitas ao imposto referido no artigo 6, nas quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital não inferior a 25%, e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contando que neste último caso a participação seja mantida durante aquele período. “*

XVII. *“4 - O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável às sociedades de participações sociais, nos termos da respectiva legislação, bem como a outros tipos de sociedades, de acordo com o Estatuto dos Benefícios Fiscais.”*

XVIII. Como se diz no acórdão de 3/4/2001, recurso 3814/00, do TCA, nos termos do disposto no art. 17º do CIRC, o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos do Código, “o que equivale a dizer, em conjugação com o disposto no art.18º do código que estabelece a periodização do lucro tributável, que este se reportará ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos e perdas imputáveis ao mesmo exercício.

XIX. “Nos termos dos artigos 42º e 44º do CIRC, não contam para a determinação do lucro tributável as mais valias contabilísticas, ou seja a resultante da diferença entre o valor da alienação (a título oneroso) e o valor por que os bens figuravam no balanço final do ano imediatamente anterior ao da alienação. Os ganhos obtidos pela alienação de bens constantes do activo imobilizado ou de valores mantidos em reserva ou para fruição nunca são de tributar em IRC, devendo ser deduzidos ao saldo da conta de ganhos e perdas, se, como é evidente, as importâncias a deduzir tiverem nele sido incluídas.

XX. “Concretamente, no art.44º referido consagra-se uma exclusão da tributação das mais valias líquidas, realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo sempre que o valor de realização seja reinvestido em bens da mesma natureza, até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização.

XXI. “Há um tratamento fiscal privilegiado que se traduz num incentivo ao investimento, em ordem a garantir a continuidade de exploração das empresas, estando a aplicabilidade de tal regime dependente

do reinvestimento do valor de realização, na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo, até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização.

XXII. Mas para que tenha aplicação a norma excludente é necessário que sejam imobilizações, como tal registadas na conta 41 do POC as aquisições e alienações das acções. Ora esta conta trata de «Imobilizações financeiras», incluindo as participações de capital e outros títulos adquiridos pela empresa para rendimento ou controle de outras empresas”

XXIII. A aplicação dos valores de realização obtidos na transmissão de participações sociais, na aquisição de partes do capital social de uma nova sociedade a constituir é considerada como reinvestimento;

XXIV. Contudo, a questão que se coloca é a de saber se pode considerar-se como reinvestimento dos valores de realização do exercício de 1995, o investimento efectuado na constituição da nova sociedade, quando foram dadas em troca participações sociais com mais valias imputadas, resultantes das próprias do reinvestimento dos valores de realização dos valores de realização de 1995, originando assim, um duplo reinvestimento.

XXV. Na realidade, a aquisição de acções da GERIL II, em troca de acções da SOCIEPAR e da ENGIL concretiza o reinvestimento dos valores de realização relativos às mais valias obtidas com estas sociedades.

XXVI. Na troca há uma venda e uma compra simultânea, ou seja, a compra é realizada à custa dos valores de realização dos bens dados em troca. E apesar de a empresa ter declarado não pretender reinvestir, a empresa está a reinvestir o valor da venda das acções dadas em troca e não qualquer outro.

XXVII. Deste modo, a aquisição da “GERIL II”, mediante troca de activos de outras empresas, não pode ser a concretização do reinvestimento das mais valias de 1995, mas sim das mais valias apuradas nos títulos dados em troca o qual é imputável ao exercício de 1997.

XXVIII. A “GERIL” considerou de facto como concretização do reinvestimento de uma grande parte dos valores de realização obtidos nas alienações efectuadas em 1995, o investimento efectuado na constituição da nova sociedade “GERIL II” em que foram dadas em troca participações sociais de outras empresas.

XXIX. Assim, não se pode considerar reinvestimento adicional relevante, para efeitos de aplicação do regime do art. 44º do CIRC relativamente às mais valias apuradas em 1995, a mera substituição, em 1997, das participações financeiras nas empresas “ENGIL SGPS SA” e da “SOCIEPAR SGPS, SA”, avaliadas em 1.4790.000.000\$00, por 100% dos títulos/acções da “GERIL II- Participações SGPS, SA”.

XXX. Tal entrada de capital em espécie, pode apenas, relevar para efeitos do reinvestimento dos valores de realização dos títulos dados em troca, cujas mais valias são imputáveis ao exercício de 1997.

XXXI. Pelo que, decidindo como foi, somos de parecer que a dita sentença incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciando este em errada interpretação e aplicação das normas legais já citadas e da ratio legis que as fundamentam, violando o disposto no art. 44º do CIRC, art. 7º n.º 2 do Decreto-Lei 495/88, de 30/12 devendo por esse motivo ser anulada e substituída por outra que aprecie o mérito da causa.

XXXII. Quanto aos juros indemnizatórios a que a AF foi condenada a pagar relativamente ao pagamento indevido, contados desde a data de tal pagamento até à emissão da respectiva nota de crédito, cumpre referir que, os pressupostos do direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte resultam expressos no n.º 1 do art. 43.º da LGT, e assentam na existência de erro imputável aos serviços, requisito indispensável de que lei faz depender o direito àqueles juros, o que não aconteceu no caso em apreço.

XXXIII. A sentença recorrida, ao assim não entender, afigura-se ilegal por desconformidade com os princípios da justiça e imparcialidade, previsto no artigo 5º da LGT, que pressupõe a existência de critérios de justiça e isenção na averiguação dos factos tributários, ao qual está subjacente o princípio da igualdade de comportamentos, exigidos pela AF a outros sujeitos passivos, em circunstâncias análogas, nos termos preceituados no artigo 55º da LGT, não merecendo por isso ser confirmada.

Nestes termos e com o duto suprimento de V<sup>as</sup>. Ex<sup>as</sup>, deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por duto acórdão que julgue improcedente a presente Impugnação, assim se fazendo a habitual JUSTIÇA.”

A recorrida apresentou contra-alegações, pugnando pela manutenção do decidido.

Vindos os autos ao Tribunal Central Administrativo Sul aquele Tribunal acordou em declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, por entender que o mesmo versava, exclusivamente, matéria de direito (acórdão de fls. 207 e seg.)

O Exmo. Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que as 10ª e 11ª conclusões das alegações de recurso enunciam factos não contemplados no probatório da sentença recorrida, delas pretendendo a recorrente extrair consequência jurídica.

Conclui que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Sul.

Notificadas as partes desta questão prévia suscitada pelo Ministério Público, nos termos do artº 704º do Código de Processo Civil, nada vieram dizer.

Cumpra apreciar e decidir.

## II. Fundamentação:

1. Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

«A) A sociedade “Geril SGPS, S.A.”, sendo uma sociedade gestora de participações sociais, no âmbito da sua actividade efectuou em 1995, a alienação de diversas participações sociais de que era detentora, que geraram mais-valias tributáveis, tendo declarado a intenção de efectuar o reinvestimento nos termos do disposto no artº 44º, do CIRC, por força do nº 2, do artº 7º, do Dec-Lei n.º 495/88, de 30.12.- cfr artºs 1º a 3º da p.i., certidão de fls 34 a 45 e Relatório da I.T. de fls 74 e segs, dos autos.

B) Em 1997 a impugnante deliberou a constituição de uma nova sociedade denominada “Geril II- Participações, SGPS”, com o capital social de Esc. 1.680.000.000\$, o qual foi realizado do seguinte modo: 1) Com entradas em dinheiro no montante de Esc. 190.000.000\$; 2) Com entradas em espécie constituídas por acções representativas do capital social das sociedades “Engil, SGPS, S.A” e “Sociepar SGPS, S.A”, respectivamente, que foram objecto de avaliação tendo sido pelo valor dessa avaliação que foi considerado realizado o restante capital social da nova sociedade, no montante total de Esc. 1.490.000.000\$, sendo que pela diferença positiva entre o valor da sua aquisição, face ao capital social assim realizado, gerando uma mais - valia foi considerada como proveito no exercício de 1997, passando esta sociedade a fazer parte do seu imobilizado financeiro e pelo valor de realização do seu capital social representado no montante de um milhão, seiscentos e oitenta mil acções na sua titularidade. - cfr artºs 6º a 8º da p.i. e Relatório da I.T., de fls 74 e segs, dos autos.

e) Realizadas diversas diligências por parte da Adm. Fiscal no âmbito do controle dos elementos declarados pelo impugnante quanto às operações referidas supra, tendo sido elaborado um despacho de arquivamento do processo de inspecção interna e determinando uma análise externa ao contribuinte, tendo sido notificado do início da acção, em 13.02.2002, o qual se concluiu em 6.05.2002, tendo sido notificado em 30.07.2002, do acto de liquidação adicional de IRC do exercício de 1997, o qual foi pago em 26.12.2002. -cfr Ofício de fls 61 a 63, de fls 66 e 67, Ordem de Serviço de fls 66, e Ofício de fls 69 a 94, dos autos e “Print Informático” de fls 95 a 98, do P.A. apenso.

D) A liquidação de imposto referida supra teve por base as conclusões do Relatório elaborado pela I.T. cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, do qual consta designadamente, “... enquadramento fiscal da operação de reinvestimento... não se pode considerar reinvestimento adicional relevante para efeitos da aplicação do regime do anterior artº 44º do CIRC relativamente às mais-valias apuradas em 1995, a mera substituição, em 1997, de títulos detidos em carteira de umas sociedades por títulos de outras sociedades. Tal entrada de capital pode apenas relevar para efeitos de reinvestimento dos valores de realização dos títulos dados em troca, cujas mais valias são imputáveis ao exercício de 1997... a Geril... S.A., considerou... como concretização do reinvestimento.. dos valores de realização obtidos nas alienações de 1995, o investimento efectuado na constituição da nova sociedade Geril II.. em que foram dadas em troca participações sociais de outras empresas... o reinvestimento que nesse momento se considera realizado corresponde aos valores de realização dos activos dados em troca e não aos valores respeitantes ao exercício de 1995... assim não pode considerar-se reinvestimento adicional... a substituição em 1997, das participações financeiras nas empresas... avaliadas por Esc. 1490.000.000\$....”. - cfr relatório da I.T. de fls 36 a 85, do Proc Rec. Apenso.

E) Da liquidação referida supra foi apresentado reclamação graciosa, a qual mereceu projecto de indeferimento, não tendo o interessado exercido o direito de audição, foi proferido decisão de indeferimento, em 08.01.07, pelo Director de Finanças Adjunto, notificado ao interessado. -cfr petição de fls 2 e segs, Projecto de indeferimento de fls 107 a 115, notificação de fls 116 e 117, Despacho, Parecer e Informação, de fls 119 e 120, Ofício e correspondência postal de fls 121 a 123, do Pro. Recl. Apenso.»

2. Em face do teor das conclusões da alegação do recurso e da posição assumida pelo Tribunal Central Administrativo Sul, bem como da questão prévia suscitada no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal a questão que aqui deve ser prioritariamente colocada é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública e pode ser arguida pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do novo ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete

apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

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 o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses, factos para o julgamento da causa - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2009, recurso 18/09, 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](http://www.dgsi.pt).

No caso subjudice, a Exmª Relatora no Tribunal Central Administrativo Sul para declarar aquele Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, concluiu de modo essencial, e além do mais, que «a questão colocada para decisão neste tribunal de recurso é exclusivamente de direito, como decorre do teor, nomeadamente, da conclusão XXXI».

Ora, salvo o devido respeito, entende-se que a ora recorrente Fazenda Pública, ao invés, questiona a factualidade tida por provada na sentença sob recurso.

Na verdade, e conforme bem salienta o Exmº Procurador-Geral Adjunto, as conclusões das alegações de recurso enunciam factos não contemplados no probatório da sentença recorrida, delas pretendendo a recorrente extrair consequência jurídica.

É o que se apura nomeadamente das conclusões X e XI, em que a recorrente refere que as participações financeiras da GERIL nas empresas ENGIL e SOCIEPAR, referenciadas nas alíneas b) e c) da conclusão X se «encontravam contabilizadas no imobilizado financeiro da sociedade GERIL, pelos montantes de 433.287.752\$00 e 1.165.000.000\$00, respectivamente» e que «estes valores de transferência foram atribuídos por um Revisor Oficial de Contas e aparecem no final daquele exercício requalificadas no activo financeiro da “GERIL II - Participações SGPS, SA”, ou seja na participação de 100% na nova empresa» - conclusão XI.

E é o que resulta também da conclusão XIII em que se refere que «a GERIL declarou no ano de 1997, o reinvestimento de valores de realização, cujas mais valias tinham sido afastadas de tributação, referentes a 1995 e 1996», factos de igual modo não levados ao probatório.

Verifica-se, assim divergência com o decidido em sede de matéria de facto invocando-se no recurso factos que, como se constata do probatório, o tribunal recorrido não estabeleceu, pretendendo desta forma a recorrente pôr em causa o decidido e daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito.

Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Sul – arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12).

Existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior – nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

### III- 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, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário).

Sem custas.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rotheres*.

<sup>(1)</sup> Observação nossa.

<sup>(2)</sup> Observação nossa.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional.*

**Sumário:**

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não é um recurso normal de revista, devendo funcionar apenas “como uma válvula de segurança do sistema”.*
- II — Não é de admitir o recurso de revista excepcional quando se está perante uma questão pontual e puramente individual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico e não reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, e quando não se invoca que a doutrina e/ou a jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente sobre a questão, tornando necessária a sua clarificação de forma a obter a melhor aplicação do direito, nem se invoca ou vislumbra que tenha ocorrido um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida.*

Processo n.º 84/12-30.

Recorrente: Anabela Silva Lima Martins.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1. ANABELA SILVA LIMA MARTINS**, com os demais sinais dos autos, veio interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 9 de Novembro de 2011, a fls. 151 a 162, que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da decisão do TAF de Leiria que, com referência à reclamação do acto do Órgão da Execução Fiscal de indeferimento do pedido de nulidade da citação da executada/reclamante, se absteve de conhecer do pedido, por ter julgado que a reclamação estava sujeita ao regime de subida diferida, devendo subir a final nos termos do n.º 1 do artigo 278.º do CPPT, por inexistir prejuízo irreparável e esse regime de subida não tornar o recurso inútil.

**1.1.** As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

I. Se é alegado a nulidade da citação, condicionadora de uma série de actos posteriores, então porque esses mesmos actos da execução não podem ou devem acontecer antes de realizada a citação equivale a dizer que a execução apenas deveria adquirir ímpeto com a validade da citação.

II. Conforme dispõe a doutrina, sobre os efeitos de determinada aplicação do direito, qual o resultado dessa aplicação do direito, caso se considere que o pedido de nulidade da citação não deverá merecer apreciação imediata.

III. Ou executado sem conhecimento da razão de ser da execução vê prosseguir contra ele uma execução sem possibilidade de a compreender e dessa forma não decidir em consciência;

IV. Designadamente, pelo pagamento (pagamento integral, pedido de pagamento em prestações, dação em pagamento) ou decidir pela oposição por um qualquer fundamento legalmente previsto, ou conhecer de alguma causa de suspensão da execução e assim exercer o seu direito de a requerer.

V. No caso, se o executado se encontra impossibilitado, por falta de conhecimento dos valores geradores da execução, do exercício, em consciência dos seus direitos, alguns dos quais mercedores de apreciação imediata da reclamação do artigo 276º do CPPT, em caso como é exemplo de indeferimento de pedido de suspensão da execução por força de eventual impugnação do tributo;

VI. É àquela impossibilidade de decidir em consciência a que se chegou por juízo de não apreciação imediata da reclamação do 276º do CPPT, que denominamos de perda da tutela judicial efectiva.

VII. Neste exemplo, em tudo equiparável ao presente caso, existe ainda uma forma porventura mais fácil de compreender a perda do efeito útil da reclamação:

VIII. Não sendo apreciada agora a reclamação, a execução poderá tomar o caminho da penhora e venda de bens da executada.

IX. Enquanto que podia tomar o caminho da suspensão da execução, por qualquer das formas admissíveis por lei, mas que o executado não pode realizar por falta de conhecimento dos elementos, fundamentos e proveniência dos valores em execução.

X. Esta situação poderia ter ainda como resultado agravado a não apreciação a final da presente reclamação.

XI. Em resumo, quando a execução toma um destes caminhos torna impossível a opção da executada por um dos outros caminhos possíveis reflectindo mais uma vez de forma notória o que seria a violação do principio da tutela judicial efectiva e a perda do efeito útil da reclamação.

XII. Caso se fundamente e proceda a perda do efeito útil da reclamação não se torna necessária qualquer demonstração adicional sobre prejuízos irreparável.

XIII. Mais, face à preponderância do acto de citação, somos de concluir que a alegação de nulidade de citação deve merecer sempre apreciação imediata independentemente dos seus fundamentos.

Termos em que nos melhores de Direito requer a V. Exa. sejam as presentes alegações recebidas, por em tempo, concedendo a douta decisão do Supremo Tribunal Administrativo, provimento ao recurso, revogando assim o douto Acórdão do TCA Sul, determinando a apreciação imediata da reclamação da decisão do Órgão da execução fiscal levada a efeito no processo executivo.

1.2 A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar que o recurso não deve ser admitido, por não se verificarem os pressupostos contidos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, e, para o caso de assim não se entender, defendeu que ele não pode obter provimento, dado que o acórdão recorrido fez correcta interpretação e aplicação do disposto nos ns.º 1 e 3 do artigo 278º do CPPT.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que não devia ser admitido o recurso, com a seguinte argumentação:

*«Nos termos do estatuído no artigo 150.º/1 do CPTA o recurso excepcional de revista ali regulado só é admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica e social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

*É jurisprudência reiterada da SCT deste STA que:*

*1. O recurso de revista excepcional regulado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas antes limitada, de modo a que funcione como uma válvula de escape do sistema, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

*2. Assim sendo, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é, manifestamente, susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.*

*Ora, a questão em causa tem a ver com o regime de subida da reclamação de acto de órgão de execução fiscal que indeferiu pedido de nulidade de citação por alegada falta de notificação dos elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação.*

*Enquanto o acórdão recorrido entende que a subida é diferida, a recorrente, pelo contrário, entende que a subida deve ser imediata.*

*Analisadas as conclusões das alegações de recurso da recorrente constata-se que a recorrente se limita a sustentar posição contrária à defendida pelo aresto recorrido, sem que invoque qualquer um dos fundamentos exigidos pelo artigo 150.º do CPTA para que o STA possa apreciar o recurso.*

*Quer dizer a recorrente interpôs o presente recurso como se de um recurso ordinário se tratasse, olvidando que não estamos perante um 3.º grau de jurisdição, extinto na jurisdição tributária pelo DL 229/96, de 29 de Novembro.*

*Não se verificam, pois, os requisitos do recurso extraordinário de revista regulado no artigo 150.º do CPTA.»*

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental* ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma *melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que o mesmo só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito.

Trata-se, efectivamente, não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.ºs 92/VIII e 93/VIII, de uma *“válvula de segurança do sistema”* que apenas deve ser accionada naqueles precisos termos.

Deste modo, este recurso de revista só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente *necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E, como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos pelo STA sobre a matéria, que aqui nos dispensamos de enumerar, a *relevância jurídica* ou *social* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, bem como nas situações em que esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social ou da controvérsia relativamente a futuros casos do mesmo tipo, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, isto é, da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito. Pelo que terá lugar, designadamente, quando, em face das características do caso concreto, revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros, e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, assim fazendo antever como objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema – cfr. acórdão da Secção de CT do STA, de 20 de Maio de 2009, no recurso n.º 295/09 e acórdão da Secção de CA do STA, de 31 de Janeiro de 2012, no recurso n.º 721/11.

No caso vertente, a questão controvertida é a de saber qual o regime de subida da reclamação deduzida contra o acto do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido de nulidade de citação do responsável subsidiário por alegada falta de notificação dos elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação. Enquanto no acórdão recorrido se julgou que a subida era diferida, por inexistir prejuízo irreparável e esse regime de subida não tornar o recurso inútil, a Recorrente, pelo contrário, entende que a subida devia ser imediata.

Ora, perante os pressupostos de admissão do recurso previstos no art. 150º do CPTA e a orientação jurisprudencial atrás enunciada, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

Efectivamente, trata-se de questão a que não pode atribuir-se relevância jurídica ou social de importância fundamental, já que não é particularmente complexa do ponto de vista jurídico e não contende com interesses especialmente importantes da comunidade, sendo que a utilidade da decisão, apoiada na inexistência de um prejuízo irreparável para o executado e da ausência de perda de efeito útil do recurso, nem sequer extravasa dos limites do caso concreto, tendo características individuais e não genéricas.

Estamos, pois, perante uma questão pontual e puramente individual, que não pode qualificar-se como juridicamente melindrosa ou socialmente relevante, ficando, assim, prejudicada a expansão da controvérsia em discussão. Por outro lado, também não está em causa a uniformização do direito, já que não vem invocado que a doutrina e/ou a jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente, gerando incerteza e instabilidade na resolução da questão controvertida e que, em consequência, seja necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito. E porque também não se vislumbra a existência de um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida, fica igualmente afastada a necessidade de este Tribunal intervir no quadro de uma melhor aplicação do direito.

Aliás, e como bem refere o Ilustre Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer, o que se vê das conclusões da alegação de recurso é que apesar de a Recorrente ter interposto um recurso de revista ao abrigo do art.º 150.º do CPTA, acabou por apresentar um recurso ordinário – para invocação de um erro de julgamento – em relação ao qual não têm de verificar-se os requisitos acrescidos de um recurso de revista “excepcional” como os exigidos no artigo 150.º do CPTA.

Como se deixou referido no acórdão deste Tribunal de 30 de Maio de 2007, no recurso n.º 357/07, “(...) 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 mediadamente 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”.

Termos em que, por inverificação dos requisitos expressos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, não pode ser admitido o recurso.

3. Nestes termos e pelas razões expostas, acorda-se em não admitir a revista.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Dulce Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

**Acórdão de 21 de Março de 2012.****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.*

Processo n.º 112/12-30.

Recorrente: Arlabel Industry, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

**1 – RELATÓRIO**

Arlabel Industry, SA, não se conformando com decisão judicial que negou provimento à sua reclamação que deduziu contra o despacho do Chefe de Finanças de São João da Madeira que determinou a existência de incumprimento do plano de pagamento prestacional **formulou no presente recurso as seguintes conclusões:**

I - No caso em apreço a executada não pagou algumas prestações do plano prestacional acordado, mas efectuou pagamentos interpolado\*, nunca tendo estado mais de dois meses seguidos sem pagar.

II - O artigo 200.9 do CPPT exige o falta de pagamento de três prestações seguidas e não o vencimento de três prestações seguidas.

III - A alteração legislativa introduziu um regime mais benéfico para os contribuintes, não tendo qualquer suporte no texto legal, ou sequer no espírito da norma a interpretação constante da Sentença ora em crise.

IV - Atento o que, não estão verificados no caso em apreço os pressupostos previstos no artigo 200.º do CPPT, designadamente que se tenha verificado a falta de pagamento de três prestações sucessivas, ou sequer de 6 prestações interpoladas.

III - Fazer outra interpretação da citada norma legal teria como consequência que a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril jamais tivesse aplicação prática,

IV - A Sentença proferida não fez pois a correcta interpretação da norma legal aplicável ao caso em apreço, atentos os factos provados.

Atento o que antecede, deve ser revogada a Sentença proferida e substituída por outra que, atentos os factos provados, julgue procedente a reclamação apresentada, assim se fazendo a costumada Justiça

**Não foram apresentadas contra-alegações:**

**Neste Tribunal o Ministério Público emitiu parecer do seguinte teor:**

**Recorrente: Arlabel Industry, S.A.**

**Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da reclamação apresentada contra decisão do órgão da execução fiscal declaratória da situação de incumprimento de plano autorizado de pagamento em prestações de dívida exequenda (fls.60)**

**FUNDAMENTAÇÃO**

**I. No actual regime de pagamento em prestações de dívidas exigíveis em processo de execução fiscal a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, determina o vencimento das prestações seguintes e o prosseguimento da tramitação da execução se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não efectuar o pagamento das prestações incumpridas (art.200º nº1 CPPT redacção Lei n.º 3-B/201C,28 Abril)**

**A formulação actual do regime acolhe inovação relevante, ao permitir a possibilidade de pagamento de uma prestação sem pagamento de prestações vencidas anteriormente, como resulta da referência à falta de pagamento de prestações interpoladas e da abrangência nas prestações incumpridas das prestações seguidas (em termos cronológicos) e das prestações interpoladas**



A data de vencimento de cada prestação corresponde ao termo do prazo para o respectivo pagamento voluntário.

A falta de pagamento de seis prestações interpoladas (igualmente determinante da aplicação da cominação supra enunciada) não implica a previa falta de pagamento de três prestações sucessivas, se houver omissão no pagamento de prestações intercaladas entre prestações sucessivas objecto de pagamento nas dates dos respectivos vencimentos. O actual regime revela a intenção do legislador em retirar o benefício do pagamento em prestações ao executado cujo comportamento revele um incumprimento prolongado ou demasiado errático do plano prestacional autorizado

## 2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

-o plano de pagamento em prestações da dívida exequenda autorizado pelo órgão da execução fiscal compreendia 12 prestações iguais e sucessivas, tendo-se vencido a primeira em 31.07.2010 e as subsequentes no último dia dos meses seguintes (cf. informação e despacho fls.19; probatório n.ºs 4/10)

-o tribunal recorrido considerou indevidamente que o pagamento efectuado em 31.05.2011 se devia imputar a prestação anterior ainda não paga (9ª prestação) e não ao pagamento da prestação que se venceia nessa data (11ª prestação)

-a imputação do pagamento efectuado em 31.08.2011 é distinta porque posterior à data de vencimento da última prestação em 30.06.2011, segundo o plano prestacional autorizado.

-resulta dos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido que na data do proferimento da decisão reclamada, em 3 Agosto 2011 / (ordenando a notificação do executado para pagamento das prestações incumpridas) já se tinha verificado a falta de pagamento sucessivo de três prestações (10ª, 11ª e 12ª prestações, com datas de vencimento em 30-Abril.2011, 1.31.Maio.2011 e 30Junho.2011; probatório n.ºs 8/10)

- o pagamento da 10ª prestação em 31 Agosto 2011 é posterior ao proferimento da decisão reclamada.

-actuando na qualidade de tribunal de revista, com cognição circunscrita ao domínio da matéria de facto, o STA aplica o regime jurídico adequado aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, os quais não podem ser alterados, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (arts.722º n.º3 e 729º n.ºs 1/2 CPC)

-no quadro da matéria de facto fixada a sentença impugnada procedeu a correcta interpretação da norma constante do art.200º n.º1 CPPT (redacção da Lei n.º3-B/2010, 28 Abril)

**CONCLUSÃO** O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada

## 2- FUNDAMENTAÇÃO:

A decisão recorrida deu por assente a seguinte matéria de facto:

Considero provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa, com base no teor dos documentos, juntos aos autos:

1 - Em 27/03/2010 foi instaurado no SF de São João da Madeira o processo de execução fiscal n.º 0167201001004077 por dívidas de IVA do 4º trimestre de 2009 no montante de € 119.931,54 e respectivos juros legais;

2 - A Reclamada foi citada em 12/04/2010;

3 - Em 11/05/2010, via faxe apresentou requerimento solicitando o pagamento em 20 prestações mensais;

4 - Sobre o requerimento referido em 3) foi proferido despacho autorizando o pagamento em 12 prestações mensais;

5 - A primeira prestação venceu-se em 31/07/2010;

6 - As primeiras oito prestações foram pagas dentro do prazo limite de pagamento;

7 - A 9ª prestação venceu-se em 31/03/2011 e foi paga em 31/05/2011;

8 - A 10ª prestação venceu-se em 30/04/2011 e foi paga em 31/08/2011;

9 - A 11ª prestação venceu-se em 31/05/2011 e ainda não foi paga;

10 - A 12ª prestação venceu-se em 30/06/2011 e não foi paga;

11 - Em 03/08/2011 foi emitida uma notificação à Reclamante dando-lhe conta que se encontrava em situação de incumprimento, pelo que devia proceder no prazo de 30 dias, de todas as prestações incumpridas (prestações n.º 10º, 11º e 12º - referidas em 8, 9 e 10) que veio devolvida com a menção de "objecto não reclamado";

12 - Em 29/08/2011 foi emitida nova notificação que foi notificada em 06/09/2011;

13 - A presente reclamação foi enviada pelo correio registado em 16/09/2011 para o Serviço de Finanças de São João da Madeira;

Não se provaram outros factos relevantes para a decisão da causa.

### 3- DO DIREITO

Na conclusão primeira do recurso a recorrente põe em causa a matéria de facto fixada em 7) a 10) do probatório da sentença de 1ª instância, admitindo a mesma a fls. 141 que foi posta em causa a matéria de facto dada como provada.

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, a recorrente afirma na conclusão 1ª “*No caso em apreço a executada não pagou algumas prestações do plano prestacional acordado, mas efectuou pagamentos interpolados, nunca tendo estado mais de dois meses seguidos sem pagar*”.

Ou seja, é invocado um facto que é fundamento da pretensão da recorrente o qual não foi fixado e considerado na decisão recorrida.

Assim e pelo exposto, 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, e das questões prévias nele solicitadas, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do CPPT.

### 4- 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 Norte (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Pendência de Acção Administrativa Especial. Impugnação de normas tributárias. Caso julgado na oposição. Suspensão do processo executivo fiscal.*

### Sumário:

- I — A retroactividade da declaração de ilegalidade de normas não afecta os casos julgados, nem os actos administrativos que entretanto se tenham tornado impugnáveis, salvo declaração em contrário do tribunal, quando a norma respeite a matéria sancionatória e seja de conteúdo mais favorável ao particular (artigo 76, n.º 3 do CPTA).*
- II — Daí que, uma vez esgotados todos os meios processuais que o recorrente tenha ao seu dispor para colocar em causa a legalidade da dívida exequenda, essa acção administrativa especial não tenha virtualidade de suspender a execução fiscal, ainda que prestada garantia (artigo 169.º do CPPT).*

Processo n.º 209/12-30.

Recorrente: Petróleos de Portugal — Petrogal, SA.

Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.

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

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

### 1 — RELATÓRIO

Petróleos de Portugal, SA veio recorrer da decisão judicial que indeferiu a reclamação efectuada (e determinou o prosseguimento da execução) contra o despacho proferido pelo Exmo. Chefe dos Serviços do Contencioso Tributário da Câmara Municipal de Matosinhos que negou a manutenção da suspensão do processo de execução 23/2002 para cobrança da dívida exequenda de € 719.692,02 a título de taxas de ocupação do subsolo com as condutas que integram o pipeline Real e o pipeline que liga a refinaria ao aeroporto Sá Carneiro.

A sua reclamação foi julgada improcedente.

Não satisfeita, vem desta decisão interpor recurso para este STA o qual termina com as seguintes conclusões:

1. CONFORME RESULTA DO PONTO 1 DO PROBATÓRIO DA SENTENÇA RECORRIDA, FOI INSTAURADO PELA CMM O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL n.º 23/2002 PARA COBRANÇA COERCIVA DA QUANTIA DE € 719.692,02, REFERENTE ÀS TAXAS DE OCUPAÇÃO DO SUBSOLO DO ANO DE 2002 COM AS CONDUTAS QUE COMPÕEM O PIPELINE REAL E O PIPELINE QUE LIGA A REFINARIA AO AEROPORTO FRANCISCO SÁ CARNEIRO.

2. NÃO OBSTANTE O TRÁNSITO EM JULGADO DA DECISÃO PROFERIDA EM SEDE DE OPOSIÇÃO A EXECUÇÃO FISCAL, FICOU PROVADO QUE ESTÁ PENDENTE NA 3ª UNIDADE ORGÂNICA DESTES TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DO PORTO, SOB O N.º DE PROCESSO 1426/07. 4BEPRT, UMA ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS QUE TEM POR OBJECTO AS DISPOSIÇÕES QUE AUTORIZAM A COBRANÇA DA DÍVIDA EXEQUENDA.

3. COMO RECONHECEU O MMO. JUIZ A QUO, OS FUNDAMENTOS ADUZIDOS PELA RECORRENTE NESTA ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL SÃO EM TUDO SEMELHANTES AOS QUE FORAM UTILIZADOS EM SEDE DE OPOSIÇÃO A EXECUÇÃO E DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, CENTRANDO-SE NA QUESTÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO QUE CONSTITUI A DÍVIDA EXEQUENDA.

4. FORAM POIS INVOCADOS ARGUMENTOS QUE SE RECONDUZEM A QUESTÃO DA ILEGALIDADE ABSTRACTA DO TRIBUTO.

5. FICOU TAMBÉM PROVADO QUE A RECORRENTE PRESTOU GARANTIA BANCÁRIA NOS AUTOS DE EXECUÇÃO FISCAL PARA EFEITOS DE SUSPENSÃO DOS MESMOS (CFR PONTOS 7 E 8 DO PROBATÓRIO).

6. CONJUGANDO A EXISTÊNCIA DE UMA GARANTIA IDÓNEA COM O FACTO DE ESTAR EM DISCUSSÃO, MESMO QUE INDIRECTAMENTE NA ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS, A LEGALIDADE DA DÍVIDA EXEQUENDA, A RECORRENTE ENTENDE QUE HAVIA FUNDAMENTO PARA A EXECUÇÃO FISCAL MANTER-SE SUSPENSA.

7. PRIMEIRO PORQUE, ATENDENDO AO TEOR DOS artigos 52.º, n.º 1 DA LGT E 169.º, n.º 1 do CPPT, BEM COMO AO ENTENDIMENTO DA MELHOR DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA, A PENDÊNCIA DE QUALQUER MEIO JUDICIAL ATRAVÉS DO QUAL SEJA DISCUTIDA, AINDA QUE MEDIATAMENTE, A LEGALIDADE DA DÍVIDA EXEQUENDA TEM O EFEITO DE SUSPENDER A EXECUÇÃO FISCAL, MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE GARANTIA IDÓNEA.

8. CONFORME O TRIBUNAL A QUO RECONHECEU, A LEGALIDADE DA NORMA QUE HABILITA A CMM A LIQUIDAR E COBRAR O TRIBUTO EM CAUSA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO ENCONTRA-SE ACTUALMENTE A SER DISCUTIDA EM ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS COM FUNDAMENTOS EM TUDO IDÊNTICOS AOS QUE FORAM APRESENTADOS EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL E DE OPOSIÇÃO A EXECUÇÃO.

9. NESTES TERMOS, E SALVO MELHOR OPINIÃO, NÃO HÁ RAZÃO PARA EXCLUIR A ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS QUE ESTA PENDENTE DO ROL DE MECANISMOS PROCESSUAIS QUE TEM EFEITO SUSPENSIVO DA EXECUÇÃO (CFR. artigos 52.º, n.º 1 DA LGT E 169.º, n.º 1 DO CPPT).

10. ORA, ESTANDO A LEGALIDADE - MESMO QUE ABSTRACTA - DA DÍVIDA EXEQUENDA A SER DISCUTIDA EM PROCESSO JUDICIAL E TENDO SIDO PRESTADA GARANTIA IDÓNEA, INEXISTEM RAZÕES PARA QUE A CMM SE NEGUE A MANTER A SUSPENSÃO DO PROCESSO EXECUTIVO.

11. AFINAL, CONTINUA A SER DISCUTIDA A LEGALIDADE DA DÍVIDA EXEQUENDA, POIS A LEGALIDADE DA NORMA HABILITADORA DA LIQUIDAÇÃO E COBRANÇA DO TRIBUTO ESTÁ EM CAUSA NESTA ACÇÃO.

12. NÃO ASSISTE PORTANTO RAZÃO A CMM QUANDO NEGA A MANUTENÇÃO DO EFEITO SUSPENSIVO DO PROCESSO EXECUTIVO APENAS PORQUE TRANSITOU A DECISÃO PROFERIDA NA OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL.

13. SEGUNDO PORQUE A SIMPLES PENDÊNCIA DA ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS, E A EVENTUAL DECISÃO FAVORÁVEL QUE FOR PROFERIDA NA MESMA, NÃO OFENDEM DE FORMA ALGUMA O CASO JULGADO FORMADO NA OPOSIÇÃO A EXECUÇÃO FISCAL.

14. O ARGUMENTO DE QUE A IMPUGNAÇÃO DE NORMAS VISA OFENDER O CASO JULGADO FORMADO NA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL/OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO SÓ FARIA ALGUM SENTIDO SE FOSSE DEMONSTRADO QUE A ACÇÃO ADMINISTRATIVA FOI INTENTADA DEPOIS DO TRANSITO EM JULGADO DAS DECISÕES EMANADAS DAQUELES PROCESSOS (VEJA-SE, POR EXEMPLO, D QUE FOI DECIDIDO POR ESTE VENERANDO STA NO ACÓRDÃO n.º 0664/08, DE 01.10.2008, IN [www.DGSI.PT](http://www.DGSI.PT)).

15. OU SEJA, SE AS DECISÕES PROFERIDAS NOS MEIOS TRADICIONAIS DE CONTESTAÇÃO DA LEGALIDADE DA DÍVIDA - V.G. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL - JÁ TRANSITARAM, NÃO PODE O CONTRIBUINTE, POSTERIORMENTE A ESSE TRANSITO, LANÇAR MÃO DE UMA ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS PARA OBTER O MESMO EFEITO JURÍDICO, QUE É A ANULAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO.

16. ACONTECE QUE NO CASO CONCRETO A SITUAÇÃO É COMPLETAMENTE DISTINTA DAQUELA QUE SUBJAZIA AO ACÓRDÃO n.º 0664/08 DO STA, POIS A ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS FOI APRESENTADA NA PENDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL E DA OPOSIÇÃO A EXECUÇÃO.

17. POR OUTRAS PALAVRAS, A APRESENTAÇÃO DA ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS NÃO TEVE COMO PROPÓSITO FAZER RENASCER UMA DISCUSSÃO QUE JÁ ESTAVA ENCERRADA PELOS TRIBUNAIS, COMO TERÁ ACONTECIDO NA SITUAÇÃO RE-TRATADA NAQUELE ARESTO DO A.

18. COEXISTIRAM NO TEMPO A IMPUGNAÇÃO DE NORMAS, A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL A OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO E APENAS AS VICISSITUDES PRÓPRIAS DO FUNCIONAMENTO DOS TRIBUNAIS, ALHEIAS À RECORRENTE, PODEM EXPLICAR O FACTO DE A PRIMEIRA NÃO TER SIDO JULGADA ANTES DA SEGUNDA E DA TERCEIRA.

19. NESSA MEDIDA, NÃO HÁ QUALQUER OFENSA AO CASO JULGADO QUE POSSA SERVIR COMO FUNDAMENTO PARA NEGAR A MANUTENÇÃO DO EFEITO SUSPENSIVO DO PROCESSO EXECUTIVO.

20. POR FIM, ENTENDE A RECORRENTE QUE A CMM DEVERIA TER OFICIOSAMENTE ORDENADO A SUSPENSÃO DOS AUTOS DE EXECUÇÃO REFERENTES ÀS TAXAS DO ANO DE 2002 - E NÃO SÓ.

21. É QUE, ENCONTRANDO-SE EM DISCUSSÃO A INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS QUE AUTORIZAM A LIQUIDAÇÃO DAS TAXAS - E A RESPECTIVA COBRANÇA - A CMM, CONHECENDO A ACÇÃO, DEVERIA, PELO MENOS, PERSPECTIVAR QUE PODERIA ESTAR A COBRAR UM TRIBUTÓ ILEGAL.

22. BASTAVA TER LEVADO EM CONTA QUE, CASO A ACÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS VENHA A SER DECIDIDA FAVORAVELMENTE À RECORRENTE, É INQUESTIONÁVEL QUE TERÁ EFEITOS SOBRE OS VÁRIOS PROCESSOS EM CURSO, TAIS COMO OS DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL E DE OPOSIÇÃO A EXECUÇÃO, POIS FICARÁ PATENTE A ILEGALIDADE ABSTRACTA DA DÍVIDA E SUA CONSEQUENTE INEXIGIBILIDADE.

23. SE ASSIM NÃO SUCEDER, ISSO SIGNIFICARÁ QUE É LEGÍTIMO COBRAR UM TRIBUTÓ ILEGAL, INCONSTITUCIONAL, NO LIMITE UM VERDADEIRO IMPOSTO, SEM QUALQUER CONSEQUÊNCIA DE RELEVO, O QUE NÃO SE ADMITE POR FORÇA DA VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA À LEI NO EXERCÍCIO DA SUA ACTIVIDADE (CFR artigo 266.º, n.º 2 DA CONSTITUIÇÃO).

24. A HIPÓTESE ORA SUSCITADA É IGUALMENTE INADMISSÍVEL A LUZ DO PRINCÍPIO DA BOA FÉ A QUE A ADMINISTRAÇÃO ESTÁ ADSTRITA, PRINCÍPIO CONSAGRADO EXPRESSAMENTE NO artigo 266.º, n.º 2 DA CONSTITUIÇÃO e NO artigo 6.º-A DO CPA.

25. NÃO HAVIA RAZÃO PARA REJEITAR A SUSPENSÃO PORQUE NO PROCESSO EXECUTIVO REFERENTE ÀS TAXAS DE 2002, ASSIM COMO NOS QUE SE REFEREM AOS ANOS ANTEREDENTES E SUBSEQUENTES, FOI PRESTADA GARANTIA IDÓNEA PELA RECORRENTE, PELO QUE SE ENCONTRAVAM PERFEITAMENTE SALVAGUARDADOS OS DIREITOS DA CMM.

26. ORA, SE OS TRIBUNAIS PODEM SUSPENDER UMA ACÇÃO QUANDO OUTRA ESTIVER PENDENTE E PUDER INFLUIR NA SUA DECISÃO (CFR. artigo 279.º, n.º 1 DO CPC, APLICÁVEL EX VI DO artigo 2.º, alínea E) DO CPPT), COMO É CLARAMENTE O CASO, NENHUMA RAZÃO EXISTIA PARA QUE A CÂMARA NÃO SUSPENDESSE A COBRANÇA.

27. EM SÍNTESE, ENTENDE A RECORRENTE QUE NENHUMA RAZÃO VÁLIDA EXISTE PARA QUE A EXECUÇÃO FISCAL NÃO POSSA PERMANECER SUSPensa ATÉ A DECISÃO FINAL A SER PROFERIDA NOS AUTOS DE n.º 1426/07.4BEPRT, REFERENTES À ACÇÃO

ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS QUE TEM POR OBJECTO AS DISPOSIÇÕES QUE AUTORIZAM A COBRANÇA DA DÍVIDA EXEQUENDA.

NESTES TERMOS E NOS DEMAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, DEVE O PRESENTE RECURSO SER ADMITIDO E CONSIDERADO PROCEDENTE, POR PROVADO, COM A CONSEQUENTE ANULAÇÃO DA SENTENÇA RECORRIDA, A QUAL DEVE SER SUBSTITUÍDA POR OUTRA DECISÃO QUE CONSIDERE A RECLAMAÇÃO EM CAUSA PROCEDENTE E, POR CONSEQUENTE, ORDENE A SUSPENSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL n.º 23/2002, DA CÂMARA MUNICIPAL DE MATOSINHOS, ATÉ DECISÃO FINAL NA ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUGNAÇÃO DE NORMAS n.º 1426/07.4BEPRT, QUE CORRE NO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DO PORTO, ASSIM SE FAZENDO JUSTIÇA.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

Recorrente: Petróleos de Portugal-Petrogal.S.A.

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de reclamação apresentada contra decisão proferida pelo órgão da execução fiscal de indeferimento de manutenção da suspensão de processo de execução fiscal

**FUNDAMENTAÇÃO**

1. A reclamação graciosa, Impugnação judicial, recurso judicial (correspondente à reclamação contra decisão proferida pelo órgão da execução fiscal-art.276º CPPT) e a oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida da dívida exequenda, associadas à constituição ou prestação de garantia idónea ou à penhora são causa de suspensão da execução fiscal (art.52º nºs 1/2 LGT; art.169º nº1 CPPT).

2. Não pode constituir fundamento de suspensão da execução fiscal a pendência de acção administrativa especial em que se pretende a declaração da ilegalidade da norma regulamentar tributária que constitui o fundamento jurídico para a liquidação da taxa exequenda, por ocupação do subsolo (arts.72º nº1 e 73º nº2 CPTA)

Argumentaria:

a) o acto administrativo-tributário de liquidação da taxa consolidou-se na ordem jurídica, em consequência do trânsito em julgado da decisão de improcedência da oposição deduzida no processo de execução fiscal e da decisão de improcedência da impugnação judicial onde se procedeu à apreciação da alegada ilegalidade abstracta da dívida exequenda (2ª conclusão e petição de reclamação fls. 13-oposição à execução; petição de reclamação fls. 13 e requerimento fls.68-Impugnação judicial) uma hipotética declaração de ilegalidade da norma (mesmo com força obrigatória geral e com eficácia retroactiva) não afectaria os casos julgados e os actos administrativos entretanto tornados inimpugnáveis (na pendência da acção), salvo decisão em contrário do tribunal, quando a norma respeite a matéria sancionatória e seja de conteúdo menos favorável ao particular (art.76º n.º 3 CPTA; acórdão STA-SCT 1.10.2008 processo n.º 664/08; Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 5ª edição 2006 Volume I art.97º CPPT anotação 17 p.675)

CONCLUSÃO O recurso não merece provimento.

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

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

1 - Em nome da ora reclamante, foi instaurada a execução fiscal no valor de € 719.692,06 repaiteante à taxa pela ocupação da via pública do ano de 2002, cfr. fls. 7-1 e 74 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

2 - Contra a execução identificada, em 1), a ora reclamante, apresentou uma oposição fiscal a que foi atribuído o n.º 112/05.4BEPRT, que correu termos neste Tribunal.

3 - A oposição fiscal referida em 2) à data de 12.07.2011, já havia transitado em julgado.

4 - Por carta datada de 01.08.2011 foi a ora reclamante notificada pelo ofício emitido pela Câmara Municipal de Matosinhos cujo conteúdo é do seguinte; teor: "(...) Relativamente ao requerimento datado de 20 de Julho, informo V.Exa. que em face do trânsito em julgado da decisão judicial final sobre o processo de oposição à presente execução, não existe fundamento para protelamento do pagamento, pelo que deverá ser cumprida a notificação de 12 de Julho de 2011(...)", cfr. fls. 21 destes autos.

5 - Por carta remetida com data de 12.07.2011, foi a ora reclamante, notificada para proceder ao pagamento da dívida exequenda no valor total de € 846.408,2 L, cfr. fls. 67 destes autos e que aqui se dá por reproduzida, mas cujos extractos a seguir se transcrevem: "(...) Relativamente ao processo de execução fiscal mencionado em epígrafe, cuja decisão já transitou em julgado, fica V.Exa. por este meio notificado, (...) para, no prazo de 30 dias, efectuar o pagamento da importância de 846.408,2 l€ (...), proveniente da taxa de ocupação da via pública com condutas do ano de 2002 no valor de 719.692,02€, já acrescida de juros de mora (...) sob pena do processo prosseguir os seus devidos termos, accionando-se a garantia bancária prestada para suspensão da execução (...)".

6 - Dá-se aqui por reproduzido o requerimento apresentado pela reclamante junto da Câmara Municipal de Matosinhos e constante destes autos de fls. 68 a 71.

7 - A ora reclamante, em 22.12.2004, havia apresentado junto da Câmara Municipal de Matosinhos uma garantia bancária emitida pelo Millennium BCP até ao valor de 1.448.609,65, cfr. fls. 22 e 23 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

8 - A garantia bancária identificada em 2), destinava-se a suspender a execução fiscal 23/2002 que havia sido instaurada pela Câmara Municipal de Matosinhos.

9 - Em 19.06.2007 pela ora reclamante foi apresentada acção administrativa especial de impugnação de normas nos termos constantes de fls. 24 a 66 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

### **3- DO DIREITO:**

Para se decidir pelo indeferimento da reclamação considerou o M<sup>o</sup> Juiz do tribunal de 1<sup>a</sup> Instância o seguinte, destacando-se a parte que releva para a presente decisão:

(...) **PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, SA., com o nipc 500.697.370, e melhor identificada nestes autos, vem apresentar reclamação nos termos do art<sup>o</sup> 275<sup>o</sup> do CPPT, contra o despacho proferido pelo Exmo. Chefe dos Serviços do Contencioso Tributário da Câmara Municipal de Matosinhos que negou a manutenção da suspensão do processo de execução 23/2002 para cobrança da dívida exequenda de € 719.692,02 a título de taxas de ocupação do subsolo com as condutas que integram o pipeline Real e o pipeline que liga a refinaria ao aeroporto Sá Carneiro.**

Para sustentar o seu pedido de anulação do acto, alega que após citação para pagamento da dívida exequenda acima identificada, apresentou oposição à execução e prestou a competente garantia que suspendeu a execução. Alegou ainda, que apresentou igualmente uma acção administrativa especial de impugnação de normas, pelo que, e ao contrário do que pretende a Câmara Municipal de Matosinhos, a execução deverá permanecer suspensa, até que esta transite em julgado.

Notificado o Município de Matosinhos, veio o mesmo defender a legalidade do acto que determina o pagamento da dívida exequenda.

Foram os autos ao Exmo. Magistrado do Ministério Público, que pugnou igualmente pela improcedência da presente acção, suscitando contudo, uma questão prévia que se prende com a inexistência de qualquer acto praticado pela administração que fundamente a presente reclamação

#### **O DIREITO:**

Antes de mais, importa apreciar a questão suscitada pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público no que tange à alegada inexistência de qualquer acto da administração que fundamente a presente reclamação, ou seja, a falta de acto lesivo, susceptível de afectar a esfera patrimonial da executada.

Ora vejamos,

(...)

Pelo que resta concluir, pela apreciação dos demais fundamentos invocados pela reclamante.

Vejamos então,

Como decorre da matéria de facto dada como assente, e dos elementos juntos aos autos, em nome da reclamante, foi instaurada a execução fiscal 23/2002 para cobrança coerciva da importância de 719.692,02 proveniente da taxa de ocupação da via pública com condutas respeitante ao ano de 2002.

A ora reclamante, deduziu oposição à execução fiscal, bem como impugnação judicial, contra a dívida exequenda, e liquidação dos referidos montantes apurados pela Câmara Municipal de Matosinhos a título de taxas.

Os fundamentos da oposição assentaram, entre outros, na ilegalidade abstracta da dívida exequenda, por violação de vários princípios constitucionais.

A fim de suspender a execução, nos termos do art<sup>o</sup> 169<sup>o</sup> e 199<sup>o</sup> do CPPT, a ora reclamante apresentou a competente garantia bancária.

A oposição apresentada pela ora reclamante, encontra-se decidida e já transitada em julgado.

Pretende a ora reclamante com a presente acção, a anulação da decisão, que recusou a manutenção da suspensão da execução, alegando que apresentou uma acção administrativa especial de impugnação de normas, pelo que até esta ser decidida, deve a suspensão da execução manter-se.

Ora, ao contrário do que pretende a reclamante, no que tange a esta matéria não lhe assiste razão.

Na verdade, foi apresentada uma acção administrativa especial de impugnação de normas em 19.06.2007 sendo que na referida acção, se discute situação em tudo idêntica à que foi apreciada na oposição à execução fiscal ora em questão.

Na oposição à execução, foi alegada a ilegalidade abstracta da dívida exequenda, por violação de vários princípios constitucionais.

A referida oposição encontra-se decidida em sentido contrário ao pretendido pela ora reclamante e já transitou em julgado.

Assim sendo, e no que se refere à legalidade da dívida exequenda, esta encontra-se apreciada e decidida, pelo que não poderá ser afectada por qualquer decisão que venha a ser proferida na acção administrativa especial para impugnação de normas, sob pena de ofensa ao caso julgado.

Tal como indica o Exmo. Magistrado do Ministério Público, no seu parecer inserto a fls. 135 e 136, -e neste sentido, veja-se o que diz o Exmo. Conselheiro Lopes de Sousa, em anotação efectuada ao artº 97º do CPPT, (in CPPT, anotado, p. 675, I volume, 5ª Edição), e que a seguir se transcreve: “(...) A retroactividade da declaração de ilegalidade não afecta os casos julgados, nem os actos administrativos que entretanto se tenham tomado inimpugnáveis, salvo decisão em contrário do tribunal, quando a norma respeite a matéria sancionatória e seja de conteúdo mais favorável ao particular (artº 76º n.º 3, do CPTA) (...)”.

Assim, e atendendo ao supra descrito, conclui-se pela improcedência da pretensão da reclamante.

Fixo o valor da acção em € 14.605,47 (artº 306º n.º 1 do CPC ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT).

As custas são a cargo da reclamante, que se fixa em 6 (seis) UCs, artº 446º n.ºs 1 e 2 e artº 7º n.º 3 do Regulamento das Custas Judiciais.

### III - DECISÃO:

Pelo exposto, julgo improcedente a presente acção, determinando-se o prosseguimento da execução”.

#### DECIDINDO NESTE STA

A única questão que se coloca nos autos é saber se a pendência de uma Acção Administrativa Especial para impugnação da legalidade das normas ao abrigo das quais foram liquidadas as taxas em causa, pode ter a virtualidade de fazer suspender a execução fiscal onde se visa a cobrança coerciva das taxas liquidadas sabido que a oposição à mesma execução foi julgada improcedente e transitou em julgado, como também transitou a impugnação das ditas taxas, julgada, igualmente, improcedente.

Para uma resposta à questão enunciada temos de considerar os possíveis efeitos da procedência da dita Acção Administrativa Especial nos casos julgados acabados de mencionar.

Salvo o devido respeito por opinião diversa estamos com o ensinamento do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, citado no parecer do Mº Pº, quando in CPPT anotado e comentado, em anotação ao artigo 97º refere que. “*A retroactividade da declaração de ilegalidade não afecta os casos julgados, nem os actos administrativos que entretanto se tenham tornado inimpugnáveis, salvo decisão em contrário do tribunal, quando a norma respeite a matéria sancionatória e seja de conteúdo mais favorável ao particular (artº 76º n.º 3 do CPTA)*”.

Assim sendo, as possibilidades de suspensão da execução fiscal esgotaram-se, por já não ser oportuno o comando dos artºs 169º n.º 1 do CPPT e 52º da LGT.

Não obsta a esta solução o facto de a Acção Administrativa Especial ter sido interposta quando ainda estava pendente a oposição à execução. O facto de ter sido interposta concomitantemente com a pendência da oposição não podia evitar, como não evitou, o caso julgado na oposição e, os efeitos daquela sobre este. Na hipótese de procedência da mesma Acção Administrativa Especial este resultado importará apenas aqueles efeitos a que se refere o ilustre Conselheiro, supra citado, sempre sem prejuízo de eventual acção de indemnização a favor da contribuinte caso obtenha vencimento na dita Acção e nessa altura já tenha pago as taxas liquidadas.

Com isto, não fica afectado o alcance do princípio da tutela judicial efectiva pois que a exigência das taxas em causa não resulta de um acto administrativo novo mas apenas de um acto executório de uma decisão judicial transitada em julgado. Também não pode falar-se de violação do princípio da boa fé por parte da entidade exequente a qual só operou a exigência do que foi liquidado após o desfecho da oposição à execução e a tal não podendo obstar a existência de garantia bancária, como se decidiu no Ac. deste STA n.º 0664/08 de 01/10/2008 e, resulta da lei, pois é sabido que com a improcedência da oposição, caduca o efeito suspensivo decorrente da prestação de garantia por força do art. 169º, n.º 1 do C.P.P.T., inexistindo fundamento para a manutenção da suspensão e sendo o pagamento da quantia exequenda imediatamente reclamável.

Assim sendo, falece a pretensão da recorrente.

### 4- DECISÃO:

Pelo exposto acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa 21 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

**Acórdão de 21 de Março de 2012.****Assunto:**

*Mais-valias. Alienação de imóvel. Valor de aquisição. Encargos com a valorização dos bens. Cessação de arrendamento.*

**Sumário:**

- I — A alínea a) do art. 51º do CIRS não restringe os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, às valorizações materiais ou físicas daqueles, antes abrangendo também os encargos efectivamente suportados que os valorizem economicamente.*
- II — Se o STA não dispõe de base factual para decidir o recurso jurisdicional interposto, deve ordenar-se a ampliação e especificação da matéria de facto pertinente ao julgamento da causa.*

Processo n.º 587/11-30.

Recorrente: Jacinto Rui da Silva Bernardo Gonçalves e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

1.1. Jacinto Rui da Silva Bernardo Gonçalves e mulher Monique Michele Madeleine Nevjinsky Bernardo Gonçalves, ambos com os demais sinais dos autos, recorrem da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou improcedente a impugnação judicial que deduziram contra a liquidação adicional de IRS (do ano de 2007) e juros compensatórios no valor de 1.418,57 Euros.

1.2. Os recorrentes terminam as alegações formulando as Conclusões seguintes (ora submetidas a alíneas):

a) Face ao que ficou acima plasmado, com o devido respeito, que é muito, insiste-se, parece claro que o Tribunal “a quo” fez errada interpretação do artigo 51º e sua alínea a) do CIRS e não logrou complementá-lo com o disposto no artigo 12º do mesmo Código e,

b) Nesta medida, ao considerar, quanto aos recorrentes mal, que o montante da indemnização paga ao inquilino, relativamente ao imóvel vendido, não representou um encargo de que resultou a sua valorização;

c) Quando, sem qualquer margem de dúvida, a rescisão do contrato, mediante justa indemnização ao inquilino, valorizou de forma directa e imediatamente, e muito, o valor de mercado do imóvel;

d) Sendo sabido que vender o imóvel com o inquilino e com a renda que tinha, seria chover no molhado, pois, por melhor boa vontade, seria de esperar a falta de compradores, uma vez que nenhum estaria interessado em investir sem a garantia de, no mínimo, obter alguma rentabilidade do investimento feito.

e) Portanto, parece claro que, independentemente do valor do imóvel ter saído reforçado, e muito, com a saída do inquilino e, implicando a sua saída o pagamento da indemnização de € 25.000,00, é certo e seguro que, sendo esta indemnização, um incremento patrimonial positivo na esfera jurídica do inquilino, sede em que foi ou terá que ser tributada, não pode haver dúvidas de que, na esfera jurídica dos ora recorrentes, representa um verdadeiro encargo, pelo que terá de acrescer ao valor de aquisição do imóvel, influenciando, assim, o valor tributável sujeito a IRS, em sede de Categoria “G”.

Terminam pedindo a procedência do recurso, a revogação da sentença recorrida e a prolação de nova decisão de mérito que declare a anulabilidade do acto da liquidação adicional impugnada.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos seguintes:

«I - Considerações preliminares.

O recorrente discorda da interpretação que foi efectuada do art. 51º alínea a) do C. do I.R.S., de que resulta a exclusão como encargo da dita indemnização que pagou a inquilino.

Invoca fundamentalmente 3 argumentos, conforme consta das conclusões de recurso apresentadas, a saber:

- a aplicação da referida norma dever ser complementada com a constante do art. 12º do mesmo Código;



- a aplicação da referida disposição legal impor-se com base no entendimento de tal ser de considerar, face ao “valor de mercado do imóvel”;

- por ter havido também um “incremento positivo na esfera patrimonial do inquilino”.

II - Normas em causa.

No quadro da mais-valia em causa é desde logo de considerar o previsto no art. 10º n.º 1 alínea a) do C. do I.R.S., em que se engloba ainda no conceito de rendimentos os “ganhos”, “de capitais” e “prediais”, resultantes de “alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis”.

E é o dito art. 51º alínea a) que, referindo-se às despesas e encargos a considerar para os ditos efeitos líquidos, se prevê que sejam considerados os “encargos com a valorização dos bens comprovadamente realizados, nos últimos cinco anos e despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e à alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º”.

III - Posição que se defende.

A aplicação destas últimas referidas normas não tem qualquer relação com o previsto no art. 12º do C. do I.R.S., disposição que o recorrente invoca como relacionada. Segundo a mesma, resulta apenas estarem excluídas da incidência em I.R.S., “as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte”, e apenas nos casos previstos nas suas várias alíneas, nomeadamente, quando pagas “ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente”.

Por outro lado, já se decidiu ser de afastar o enquadramento no referido conceito de encargos de uma “quantia paga a título de indemnização relacionada com a resolução de contrato de arrendamento”, o que se decidiu fundamentalmente face à letra da lei que refere estarem aqueles ligados aos respectivos “bens” – ac. do T.C.A. Sul de 25-1-05, proferido no proc. 00297/03, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), e em que foi relator o ora exmo. Conselheiro Casimiro Gonçalves.

Tal entendimento vai, afinal, no mesmo sentido de anterior Despacho da DGCI de 4-3-04, o que tem sido objecto de crítica de credenciada doutrina – assim, Manuel Faustino no Bol. da APECA de 2005 e Xavier de Basto, em Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, pág.461 a 465.

Sempre com o devido respeito, não repugna que numa melhor apreciação possa ser de considerar tal como encargo, sabido como é ser possível efectuar uma sua interpretação extensiva.

Com efeito, no quadro da mais-valia que importa considerar, tal como prevista no art. 10º n.º 1 alínea a) do C. do I.R.S., há que reconhecer não estar efectuada qualquer discriminação entre os “ganhos” obtidos, sejam eles “de capitais” ou “prediais”, discriminando-se seguidamente os casos em que as mesmas são de considerar como obtidas, entre os quais o da “alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis”.

Ora, de tal parece resultar ser possível efectuar a dita interpretação extensiva da referida norma contida no art. 51º alínea a) do mesmo Código, que como é sabido tem de obter expressão na letra da lei.

No sentido do senhorio poder contribuir para a valorização do imóvel no caso daquela alienação vir a ocorrer já desocupado de inquilino que aí se encontre se pronuncia a referida doutrina.

Crê-se que não pode deixar de se reconhecer a manifesta utilidade acrescida que o referido imóvel passa a ter, podendo o mesmo passar a ser habitado pelo adquirente ou outra pessoa a que o mesmo ceda a sua utilização.

A referida doutrina apenas mostra algumas reticências quanto à consideração do dito capital sem qualquer limite.

Contudo, a ser de entender como se defende, no sentido de não obstar ao enquadramento em “encargos” que o alienante suportou com vista à valorização do dito bem, entendido este economicamente, em todas as suas utilidades, parece que há ainda que verificar se aqueles se enquadram ainda no requisito “comprovadamente realizados nos últimos 5 anos”.

No caso resulta demonstrado que ocorreu acordo de pagamento da dita indemnização – tal ainda o que se extrai da matéria de facto dada como provada, em que na parte final da alínea B) se remete para o que consta a fls. 20 e 21, em que mais consta que tal ocorreu com efectiva entrega de cheque.

Contudo, deve ser mandado conhecer com clareza de tal matéria que releva quanto ao preenchimento do referido requisito que é autónomo da matéria sujeita a apreciação tida.

IV - Conclusão.

Nestes termos, parece que, numa melhor ponderação, é de julgar o recurso procedente, quanto à 1ª conclusão, pois o entendimento tido na douta sentença recorrido não terá sido o melhor quanto ao dito conceito de “encargo com a valorização” do bem, devendo em consequência ser reformada a sentença recorrida em função de tal entendimento.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 22.04.08 o impugnante apresentou uma declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2007, tendo mencionado a alienação de um imóvel nesse ano, na qual indicou a importância de € 25.000,00 como despesas e encargos suportados, o que não foi aceite pela Adm. Fiscal, pelo que da sua

correção resultou a liquidação n.º 2009 5004923839, tendo-se apurado um montante de imposto de € 1.418,57, o qual foi pago em 15.11.09 – cfr. “Demonstração de Liquidação” de fls. 14, Notificação de fls. 15 e documento de pagamento de fls. 36, dos autos e “Prints Informáticos” de fls. 38 a 45 e de fls. 46 a 47, “Demonstração de Compensação, de pagamento e de Liquidação” de fls. 49, 50, 51 e 52, do PA. apenso aos autos.

B) Dá-se aqui por reproduzido o contrato de compra e venda celebrado pelo impugnante e o comprador em 5.01.07, constante de fls. 16 a 19, tendo o vendedor celebrado anteriormente, em 27.04.06, um acordo de rescisão de contrato de arrendamento com o arrendatário do prédio alienado, no qual se convencionou o pagamento da quantia de € 25.000,00 a título de indemnização pela rescisão do contrato - cfr cópia do acordo de rescisão, de fls. 20 e 21, dos autos.

3.1. A questão que cumpre apreciar é a de saber se a indemnização acordada e paga a arrendatário de um prédio alienado constitui «encargo com a valorização dos bens» subsumível na alínea a) do art. 51º do CIRS.

3.2. A sentença concluiu pela negativa, com fundamento em que, devendo (de acordo com o referido normativo), o encargo ser inerente à aquisição ou à transmissão do imóvel, a indemnização por virtude da cessação do arrendamento existente, não resulta numa despesa necessária inerente àquela alienação: ela não tem por objecto mediata ou imediatamente nem um negócio nem o outro, sendo que juridicamente (nos termos da lei civil), aquele direito pessoal de gozo não é afectado pela venda do bem, pelo que tal rescisão apenas interessa às relações entre arrendatário e senhorio; aquele direito de propriedade deixa de estar limitado por aquele direito pessoal na esfera do transmitente nada influenciando no apuramento devido das mais-valias – cfr. arts. 10º, n.º 1, alínea a) e n.º 4, alínea a) e 43º e segs. do CIRS.

3.3. Discordam os recorrentes por entenderem que a rescisão do contrato, mediante justa indemnização ao inquilino, valorizou de forma directa e imediatamente o valor de mercado do imóvel, sendo claro, portanto, que, independentemente do valor do imóvel ter saído reforçado com a saída do inquilino, implicando esta saída o pagamento da indemnização de 25.000,00 Euros, então esta indemnização constitui um incremento patrimonial positivo na esfera jurídica do inquilino (sede em que foi ou terá que ser tributada), mas também constitui, na esfera jurídica dos alienantes, um verdadeiro encargo, pelo que terá de acrescer ao valor de aquisição do imóvel e influenciar, assim, o valor tributável sujeito a IRS, em sede de Categoria G.

3.4. No mesmo sentido se pronuncia o MP, com a argumentação constante do seu douto Parecer. Vejamos:

4.1. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 10º do CIRS constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

E o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso (al. a) do n.º 4 do mesmo artigo 10º).

Por sua vez, nos n.ºs. 1 e 2 do art. 43º do CIRS determina-se que «1 - O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes» e que «2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.»

Nos arts. 44º a 51º do CIRS estatui-se, igualmente, na parte que aqui releva, o seguinte:

Artigo 44º - Valor de realização

«1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

a) ...

(...)

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

2 - Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de sisa ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

(...))»

Artigo 46º - Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis

«1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.

2 - Não havendo lugar à liquidação da sisa, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.»

Artigo 50º - Correção monetária

«1 - O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria

do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação.

2 ...»

Artigo 51º - Despesas e encargos

«Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º;

b) As despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10º.»

4.2. O ganho sujeito a IRS é, portanto, constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (al. a) do n.º 4 do art. 10º), este calculado de acordo com o disposto nos arts. 46º e segts.

E de acordo com a letra do transcrito art. 51º do CIRS acrescem ao valor de aquisição «Os encargos com a valorização dos bens (...), comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 10º.

Este conceito de «encargos com a valorização dos bens» encerra alguma margem de indeterminação e necessita de ser preenchido.

Ora, atentando na letra da lei (encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado. Ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse valor.

Mas que valor? Apenas o valor físico e material do bem ou também o seu valor de alienação?

Reportando ao disposto na alínea a) deste art. 51º do CIRS e à eventual valorização do bem em resultado de cessação de contrato de arrendamento que o onerava, efectuada mediante acordo de cessação desse contrato e com indemnização paga ao respectivo inquilino, a AT considerou, além do mais, que «O pagamento de uma indemnização ao inquilino, possibilita que se disponha do imóvel em melhores condições, mas não faz aumentar o seu valor intrínseco, embora o valor de mercado possa vir a ser superior» (cfr. o despacho de 4/3/2004, da sra. Directora de Serviços, proferido no processo n.º 2483/2004 – com cópia a fls. 23 dos autos).

Pronunciando-se sobre este entendimento da AT, o Prof. Xavier de Basto<sup>(1)</sup> manifesta a sua resistência em aceitá-lo, considerando que, embora só as despesas que valorizem o bem estejam em causa, de entre estas, porém, a lei não parece autorizar distinções. No entender deste autor, «Se o objectivo da norma fosse atender só às valorizações materiais ou físicas e excluir os demais encargos, tê-lo-ia dito expressamente. Bem ao invés, o uso de uma formulação aberta — “encargos com a valorização dos bens” — parece indiciar que se não quis restringir o alcance da norma, como pretende o citado despacho da administração fiscal. Por outro lado, a dedução de encargos — através, neste caso, da sua adição ao valor de aquisição — é solução que decorre do princípio da tributação do rendimento líquido. Não prever a dedução de encargos efectivamente suportados que contribuem para a ocorrência do rendimento — neste caso, para a ocorrência do aumento do valor do imóvel que permitiu realizar mais-valia, na sua alienação — é violar um princípio económico e técnico da tributação do rendimento, o que só razões muito ponderosas poderiam justificar e haveria, por certo, de ser expressamente reflectido no texto legislativo.»

Sobre esta matéria se pronunciara, igualmente, Manuel Faustino (em comentário ao ac. do TCAS, de 25/1/2005, no rec. n.º 00297/03, por nós relatado), discordando do que refere ser uma visão exclusivamente jurídica da interpretação do conceito de valorização.

Para este autor, embora seja «verdade que não se pode estabelecer uma correlação de equivalência directa entre o montante despendido na indemnização e o aumento do valor do imóvel», também não deixa de ser verdade «que, como é do senso comum, e no Acórdão se reconhece, um imóvel desocupado tem um valor de mercado superior ao um imóvel idêntico que esteja arrendado; e que o “excesso” de mais-valia gerado, na alienação deste último imóvel, é em grande parte meramente nominal, porque tem, por contrapartida, um empobrecimento patrimonial decorrente da ablação patrimonial que a indemnização representou», acrescentando «o facto de que se esta operação tivesse por actores uma empresa, ou mesmo uma pessoa individual agindo no âmbito de uma actividade empresarial, certamente se não deixaria de reconhecer a indispensabilidade do custo (indemnização) à realização do proveito».

Daí que, do seu ponto de vista, pareça «mais correcta, no plano tributário, para situações como a descrita, a visão do bem, não como uma coisa em sentido meramente jurídico, mas como uma fonte de rendimento, com um aspecto económico que não pode ser desprezado. E nessa perspectiva, tudo o que possa contribuir para a valorização económica do bem, necessariamente deve ser considerado como “encargo de valorização”» sob pena de se cometer «uma injustiça», por se tributar «uma capacidade contributiva inexistente: a “capacidade contributiva” equivalente ao valor da indemnização paga que, em contrapartida, não foi considerada encargo.»<sup>(2)</sup>

#### 4.3. Não deixa de impressionar esta argumentação.

Embora não possam esquecer-se, igualmente, as dificuldades que dela derivam.

— Desde logo, as apontadas pelo próprio Xavier de Basto quando salienta: «É certo que a relevância da indemnização por despejo suscita uma dificuldade e essa pode eventualmente justificar que, em certos casos, não se possa aceitar a sua relevância e acabe por só se considerar como encargos as eventuais despesas com a valorização material ou física dos prédios. Essa dificuldade é a de saber o limite da indemnização que deve ser considerada como encargo de valorização. Como é evidente, terá sempre de existir um limite, não podendo aceitar-se como encargo “indemnizações” fixadas por acordo entre as partes para pôr fim ao contrato de arrendamento. Seria abrir a porta a conluios que favoreceriam a fraude. Todavia, as indemnizações por denúncia do contrato de arrendamento que se contenham nos limites da lei geral do arrendamento, fixadas judicialmente, não levantam esse problema, sendo controlável o seu montante. É o que sucede, por exemplo, nos casos de denúncia do senhorio com fundamento em necessidade de habitação ou de construção de edificação para residência ou de denúncia de arrendamento comercial ou industrial. Não vemos razão para negar que tais indemnizações devam acrescer ao valor de aquisição e seguramente que a distinção entre “valor intrínseco” e valor de mercado, que o despacho administrativo invoca, não tem sustentação legal, nem peso argumentativo para fundamentar que os encargos se restrinjam às despesas com a valorização material ou física do imóvel.»

1 — Por outro lado, as dificuldades resultantes da dificuldade de estabelecer uma correlação de equivalência directa entre o montante despendido na indemnização e o aumento do valor do imóvel, acrescendo que se é certo que decorre do senso comum que o prédio pode, na actual conjuntura, ser vendido por maior valor se estiver desocupado, também é certo que, a ser vendido por montante inferior, por estar arrendado, também o valor de realização para efeitos de mais-valias será menor, com a consequente redução da respectiva base tributável em sede da categoria G (mais-valias), não sendo de afastar, igualmente, a hipótese (ainda que teórica) de um determinado imóvel poder estar arrendado por uma quantia elevada, constituindo, nesse caso, o montante da renda um factor valorizador da compra do imóvel e constituindo, ao invés, a cessação de tal arrendamento (com a eventual indemnização pela respectiva cessação) um factor de desvalorização do mesmo imóvel.

4.4. De todo o modo, considerando toda a argumentação exposta e, sobretudo, o facto de o rendimento a tributar como mais-valia dever ser, em princípio, um rendimento líquido, correspondente à capacidade contributiva efectivamente adquirida, devendo, por outro lado, evitar-se a dupla tributação económica (pois que a indemnização percebida pelo inquilino será incidente de IRS) e evitar-se, igualmente, uma interpretação que favoreça a fraude fiscal, aquelas dificuldades parecem não dever obstar, como aponta o MP, a que interpretando extensivamente <sup>(3)</sup> o referido normativo (a alínea a) do art. 51º do CIRS) se possa concluir (revendo-se, neste âmbito, a argumentação constante do dito ac. do TCAS, de 25/1/2005, no rec. n.º 00297/03) pela subsunção deste tipo de encargo, desde que verificados os condicionalismos acima apontados, na previsão e estatuição dessa norma, sendo que embora as normas que definem os elementos essenciais dos impostos não possam ser objecto de aplicação analógica, por a tal se oporem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade tributária, podem ser objecto de interpretação extensiva <sup>(4)</sup> e sendo que, em termos de interpretação da lei, o próprio n.º 1 do art. 11º da LGT impõe que «Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.»

E porque na interpretação de factispecies em que se inserem conceitos indeterminados se deve atender à “ratio” específica de determinado imposto e à lógica material que deve ser encontrada nas exclusões e restrições de tributação, com o casuismo legislativo a servir de guia para a definição dessa lógica material nos casos em que se não pode afirmar previamente se um certo quid se encontra ou não excluído, <sup>(5)</sup> complementando, se for caso, com uma interpretação que atenda ao sentido e ao fim da norma a interpretar (interpretação teleológica) e, em última instância, com uma interpretação conforme à Constituição, <sup>(6)</sup> no caso, parece ser de aceitar tal interpretação no sentido de que a referida alínea a) do art. 51º do CIRS não restringe os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, às valorizações materiais ou físicas, abrangendo ainda os encargos efectivamente suportados que os valorizem economicamente.

Sem prejuízo, obviamente, do poder de fiscalização cometido à AT para proceder às correcções legais que se impuserem, e do recurso à tutela jurisdiccional por parte do contribuinte.

4.5. Todavia, no caso dos autos, mesmo considerando este entendimento, outras questões têm que ser equacionadas: é que como também aponta o MP, a adoptar-se o entendimento de que a questionada quantia se enquadra no conceito de “encargos” que o alienante suportou com vista à valorização do imóvel, há que verificar se aqueles se enquadram no requisito “comprovadamente realizados nos últimos 5 anos”, pois que, resultando, no caso, demonstrado (face à remissão feita na parte final da alínea B) do Probatório, para o que consta do documento de fls. 20 e 21, em que também consta que o pagamento ocorreu com efectiva entrega de cheque) que ocorreu acordo de pagamento da dita indemnização, deve apurar-se com clareza esta factualidade, já que releva quanto ao preenchimento do referido requisito.

Tanto mais que, apesar de nessa mesma alínea B) do Probatório se ter especificado que o vendedor celebrou, em 27/4/06, um acordo de rescisão de contrato de arrendamento com o arrendatário do prédio alienado, no qual se convencionou o pagamento da quantia de € 25.000,00 a título de indemnização pela rescisão do contrato, o que é verdade é que na Cláusula 3ª do mesmo (cfr. cópia a fls. 20 e 21, dos autos) se diz que a quantia de 25.000,00 Euros aqui questionada é paga a título de «indemnização por benfeitorias por si efectuadas no referido andar», sendo ainda certo que o recorrente também alega (cfr. Pontos II, III e VIII das alegações de recurso) que o questionado imóvel se encontrava arrendado pela renda mensal de 48,37 Euros, os inquilinos tinham idade de 75 anos e o valor de realização conseguido se ficou a dever ao facto de a venda se ter realizado sem o ónus do arrendamento.

Assim, embora a celebração do referido acordo de rescisão do contrato de arrendamento e a data da respectiva efectivação (27/4/2006) não venham controvertidos, impõe-se, no entanto, apurar se efectivamente foi, e quando, paga tal indemnização, e a que título, bem como, sendo caso disso, valorar, face aos elementos dos autos, o eventual reflexo da mesma na venda do imóvel, dado que, a ter sido a indemnização paga por benfeitorias, poderá mesmo vir a concluir-se pela aplicação do disposto na alínea b) do art. 51º do CIRS e nem sequer do disposto na invocada alínea a) do mesmo artigo.

5. Em suma, considerando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional (uma vez que a decisão do mesmo pressupõe uma realidade de facto que não vem pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por o STA carecer de poderes de cognição relativamente a essa matéria) torna-se essencial que o tribunal “a quo” proceda à ampliação e especificação dessa matéria de facto pertinente ao julgamento da causa, nos preditos termos.

Impõe-se, pelo exposto, revogar, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 729º e no n.º 3 do art. 722º, ambos do CPC, a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que acima se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

#### DECISÃO

Termos em que se acorda em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que decida após ampliação da pertinente matéria de facto para a aplicação do direito, de acordo com o regime supra fixado.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(<sup>1</sup>) IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 460-465.

(<sup>2</sup>) Boletim APECA n.º 121, 2º trimestre de 2005, Jurisprudência Fiscal, p. 60.

(<sup>3</sup>) A possibilidade de interpretação extensiva ocorre quando «o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal adoptada peca por defeito, pois diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Alarga ou estende então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei — Cfr. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 185.

(<sup>4</sup>) Cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 2ª ed. actualizada, Almedina, 1972, p. 208, bem como o ac. do STA, de 15/12/93, rec. n.º 16105, Ap. DR, de 20/5/96, p. 4457.

(<sup>5</sup>) Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, § Interpretação e aplicação das normas fiscais, p. 140.

(<sup>6</sup>) Saldanha Sanches, *Ibidem*, pp. 146 a 152.

Sobre a interpretação das normas fiscais cfr. ainda, Leite de Campos, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, 1999, 17 a 33.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*IMT. Isenção. Dação em cumprimento. Instituição de crédito. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

*I — A norma do artigo 8.º, n.º 1 do CIMT, na redacção anterior à lei n.º 53-A/2006, de 29/12, isenta de IMT, entre outras, as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado e que derivem de actos de dação em cumprimento, desde*

*que se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.*

- II — *São pressupostos desta isenção por um lado, o facto de os adquirentes serem instituições de crédito ou sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, e por outro, a circunstância das aquisições ou ainda da dação se destinarem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.*
- III — *Atenta a referida redacção do preceito e a ratio legis que lhe subjaz não se justifica, em caso de aquisição de imóvel por instituição de crédito que derive de acto de dação em cumprimento, a exigência, como pressuposto do reconhecimento da isenção, de que o crédito esteja a ser demandado coercivamente em processo judicial.*
- IV — *Pago o IMT relativo à aquisição, por dação em cumprimento, de imóvel que gozava daqueles benefícios, tem o contribuinte direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT.*

Processo n.º 599/10-30.

Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Pombal, CRL.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Caixa Crédito Agrícola Mútuo de Pombal, CRL, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que julgou improcedente a acção administrativa especial que havia deduzido contra o despacho do Ex.<sup>mo</sup> Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, datado de 11.11.2008, nos termos do qual foi indeferido o pedido de isenção de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis, referente à aquisição de imóveis por dação em cumprimento.

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

«1. A decisão sob recurso faz uma errónea interpretação do art. 8º, n.º 1 do CIMT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 e da mais recente Lei do Orçamento, que é aplicável ao caso dos autos, além do mais, face disposto no art. 12º da LGT.

2. Com efeito, nem a letra nem o espírito da norma exigem, como pressuposto para o reconhecimento da isenção aí prevista, que o crédito esteja a ser exigido em processo judicial.

3. Tendo, ao caso, perfeita aplicabilidade a hipótese prevista na «segunda parte» do citado art. 8º, n.º 1, ou seja, a aquisição derive de acto de dação em cumprimento, desde que se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

4. Previsão esta de direito que se encontra perfeita, ou pelo menos suficientemente, definida e comprovada no pedido de isenção formado pela recorrente CCAM.

5. Prova e fundamentação que, inclusive foi para além das exigências estritas do art. 8º, n.º 1 e art. 10º do CIMT.

6. A decisão de indeferimento e por consequência, ao ratificá-la, a decisão agora sob recurso, violam a lei porquanto, as normas dos arts. 8º e 10º do CIMT não exigem, directa ou indirectamente, que o contribuinte apresente os elementos solicitados pelo Ex.<sup>mo</sup> Director de Serviços e em cuja falta se apoia a decisão de indeferimento.

7. Violam a lei porque, em vez apreciar e declarar a conformidade ou desconformidade do pedido com os critérios do art. 8º do CIMT, aprecia a sua bondade com base numa alegada falta de elementos de prova (não se deve esquecer que as provas não são um objectivo em si mesmo mas um meio e que os factos notórios, ou os que se encontrem provados, não carecem de suplementares provas).

8. Violam a lei porque, encontrando-se o pedido valida e atempadamente formulado e instruído com os elementos exigíveis, deveria merecer, como se reclama, acto de deferimento, único compatível com a o quadro de facto e de direito definidos.

9. Por assim dizer, o indeferimento estriba-se numa exigência legal inexistente, o mesmo é dizer que enferma de erro nos pressupostos de direito que lhe são aplicáveis.

10. Viola a Lei (art. 57º da LGT) porquanto deveria ter sido proferido no prazo máximo de 6 meses e não o foi.

11. Padece de vício de forma, por falta de fundamentação de direito. A fundamentação de direito insuficiente ou obscura equivale à falta de fundamentação.

12. Enferma de erro nos pressupostos de facto. Na verdade, a decisão de indeferimento assenta numa falta de elementos de prova sobre a natureza da dívida e da sua exigibilidade que não se verificam.

13. Dispondo a Administração Fiscal do prazo de 6 meses para decidir (art. 57º da LGT), não tendo cumprido o prazo, justo será, ao menos com apelo ao princípio da reciprocidade, que o Réu seja

condenado a pagar à A os juros compensatórios, à taxa legal, ou seja à que legalmente cobraria que cobraria no caso da falta ser imputável ao contribuinte, aqui A.

14. Assim se concluindo, finalmente, reclamando provimento para o presente recurso e, por consequência, deve substituir a decisão impugnada por outra que julgue procedente a acção e acolha todos os pedidos formulados pela ora recorrente CCAM de POMBAL, CLR, com todas as consequências legais.»

2 – Em contra-alegações veio a recorrida Fazenda Publica em representação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, concluir:

«a) O despacho de indeferimento fundamentou-se na inexistência dos elementos contabilísticos em falta, para se poder apreciar o pedido da isenção, como resulta do artigo 8.º do CIMT.

b) A interpretação que o réu faz do artigo 8.º do CIMT e que se concretiza na exigência das provas requeridas, encontra-se, no espírito da lei, e a actual redacção do citado normativo veio, apenas, expressamente, limitar aquelas exigências aos prédios que não se destinem a habitação, o que não é o caso da autora.

c) O duto acórdão considerou a este propósito que: “Interpretação da norma do art.º 8.º, n.º 1 do CIMT; que nos termos do disposto no art.º 9.º, n.º 1 do Código Civil, tem em conta a unidade do sistema jurídico, designadamente quanto à ratio subjacente à concessão da isenção de IMT como benefício fiscal que é, na realidade” - verso da página 4 do Acórdão.

d) A actuação do agora recorrido está de acordo com o artigo 14.º da LGT sobre a possibilidade que a administração tem de solicitar prova dos pressupostos da isenção.

e) Por outro lado, o acto do réu encontra-se plenamente fundamentado, conforme o demonstra o probatório e o afirma o acórdão recorrido:

“Assim, o despacho em causa, emerge, directamente, daquela facticidade apontada e das normas jurídicas invocadas, fechando o silogismo judiciário, num raciocínio suficiente, claro e congruente, constituindo o desfecho deste despacho a emanação normal, típica, daqueles pressupostos e das normas jurídicas apontadas, não padecendo o mesmo de falta de fundamentação (formal), desta forma facilmente se apreendendo porque este teve lugar e não o seu contrário, sendo este o resultado normal, típico, das premissas consideradas.”

f) Em conclusão: o duto acórdão demonstrou de forma cabal que o despacho ora contestado não padece de qualquer dos vícios de que vem acusado, designadamente violação de lei (erro nos pressupostos de direito), vício de forma (falta de fundamentação de direito), erro nos pressupostos de facto.»

O Exmº Magistrado do Ministério Publico não emitiu parecer.

3- Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

3.1. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

a) Por requerimento entrado em 9SET2005 no Serviço de Finanças da Figueira da Foz e dirigido ao Exmo. Ministro das Finanças, a ora autora veio peticionar lhe fosse concedida a isenção do Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis (IMT), derivada de um acto de dação em pagamento em cumprimento dos seguintes imóveis:

Artigo Urbano n.º 5.881 da freguesia de São Julião, descrito... sendo o total da dação de € 1.297.859,71 e que se destina à realização de créditos resultantes dos empréstimos n.ºs... de que é devedor Joaquim da Conceição Neves e mulher Maria Edite Lopes — cfr. processo instrutor, cujas fls. não se mostram numeradas;

b) Pela aquisição das fracções do prédio urbano supra referido, a ora A. pagou em 14.10.2005, o IMT de € 48.487,28, pela aquisição do direito de propriedade plena sobre tais imóveis — cfr. mesmo processo instrutor;

c) No âmbito deste procedimento, a AT solicitou em 17.07.2006, à ora autora, o envio dos seguintes elementos:

1. Justificativo (extracto bancário) /prova do atraso do cumprimento da dívida, que não deverá ser inferior a um ano;

2. Justificativo/prova de inscrição no balanço do ano anterior da dívida em questão ...;

Se foram desenvolvidos os procedimentos tendentes ao ressarcimento da dívida, e se o referido contrato de dação em cumprimento foi o meio último (antes da acção de execução) para recuperação dos valores em dívida;

3. Justificativo/prova de que se verificaram tentativas de cobrança em mora.

Mais solicita-se (sic (!)), cópias dos títulos constitutivos da dívida que totalizem o montante global da dívida, referido no pedido, documentos que esta, então, não remeteu — cfr. mesmo processo instrutor;

d) Em informação prestada pela Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis foi proposto indeferimento do pedido por a requerente não ter junto os documentos solicitados pela AT - cfr. mesmo processo Instrutor;

e) Notificada que foi a ora autora para o exercício do direito de audição prévia veio a mesma contestar a exigibilidade dos documentos solicitados pela AT, tendo contudo, por economia de tempo,

vindo juntar alguns dos documentos em causa, e pugnando pela alteração da proposta de decisão — cfr. mesmo processo instrutor;

f) Foi então elaborada uma informação complementar à anteriormente elaborada, em que justifica, ponto por ponto a necessidade dos elementos solicitados à ora autora, e igualmente se propõe o indeferimento do pedido por a mesma não ter vindo entregar todos os elementos solicitados e necessários para a apreciação do pedido do benefício em causa, tendo faltado os referidos nos pontos 1, 2 e 3 do ofício referido em c) supra, e onde foi aposto o despacho do Exmo. SEAF de 11.11.2008, de concordo com a proposta de convalidação em definitivo da decisão provisória de indeferimento — despacho objecto da presente acção — cf. mesmo processo instrutor;

g) Este despacho foi notificado à ora autora em 4.12.2008 e a presente acção deu entrada neste Tribunal em 17.2.2009 — cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos presentes autos e doc. de fls. 24.

3.2- São as seguintes as questões objecto do recurso:

I. Saber se se verificam ou não os pressupostos que permitem conceder a isenção prevista no artº 8º n.º 1 do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito) e se a recorrente instruiu o seu pedido de isenção, datado de 09.09.2005, com os documentos necessários à apreciação da respectiva isenção, nomeadamente, nomeadamente os exigidos pelo art. 10º n.º2 do CIMT na redacção então em vigor (da Decl. de Rectificação n.º 4/2004 de 9 de Janeiro),

II. Saber se o despacho de indeferimento datado de 11.11.2008 (fls. 29 nos autos) padece de falta de fundamentação e erro nos pressupostos de facto;

III. E ainda se o despacho em causa viola a lei (art. 57º da LGT) porquanto deveria ter sido proferido no prazo máximo de 6 meses e não o foi.

IV. Finalmente saber se a Administração Fiscal, tendo ultrapassado o prazo de 6 meses para decidir (art. 57º da LGT), deve ser condenada a pagar aos recorrentes juros compensatórios, à taxa que legalmente cobraria no caso da falta ser imputável ao contribuinte, aqui recorrente.

3.3 Vejamos, pois, a primeira questão, que é também essencial para decidir a sorte dos autos, e que consiste em saber se se verificam ou não os pressupostos que permitem conceder a isenção prevista no artº 8º n.º 1 do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito), e bem assim, se a recorrente instruiu o seu pedido de isenção, datado de 09.09.2005, com os documentos necessários à apreciação da respectiva isenção.

O acórdão recorrido considerou que esta norma do n.º 1 do artº 8.º do CIMT, isenta de imposto as aquisições onerosas de imóveis por instituições de crédito quando a quantia exequenda pela qual o executado responde seja exigida em processo judicial, alargando à segunda parte da mesma norma o preceituado na sua primeira parte.

Prosseguindo neste discurso argumentativo o tribunal a quo concluiu que «A 2.ª parte da citada norma do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, não tem assim aplicação autónoma e distinta da previsão contida na 1.ª parte da mesma norma, pois a ela vai buscar, necessariamente, os sujeitos passivos - instituições de crédito e sociedades comerciais - a situação em que pode conferir o direito à isenção - dívida a ser pretendida cobrar em processo de execução, de falência ou de insolvência - e, por sua vez, alarga essa isenção à dação em cumprimento, verificados assim os requisitos, quer da 1.ª parte (comuns), quer da 2.ª parte da mesma norma, ou seja, em suma, quanto à dação em cumprimento carece o interessado de instruir o seu pedido quer quanto aos elementos relativos à 1.ª parte do segmento da norma, quer quanto aos do 2.º segmento da norma».

E daí concluiu que constituía requisito essencial para a autora, e ora recorrente, poder beneficiar de tal isenção de IMT, a prova de que o acto de dação em cumprimento surgiu no âmbito de execução instaurada com vista à cobrança coerciva do empréstimo concedido, prova essa que não terá sido feita.

Não acompanhamos esta interpretação do preceito.

Como bem refere a recorrente nem a letra nem o espírito da norma exigem, como pressuposto para o reconhecimento da isenção aí prevista, que o crédito esteja a ser exigido em processo judicial.

Vejamos, antes de mais, as normas em causa.

Disponha o artº 8º n.º 1 do CIMT na redacção em vigor ao tempo em que se constitui a obrigação tributária <sup>(2)</sup>, (redacção anterior à lei n.º 53-A/2006, de 29/12) que são «isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência e, ainda <sup>(3)</sup>, as que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas».

E quanto ao reconhecimento das isenções preceituava o artº 10º do CIMT (na redacção da Decl. de Rectificação n.º 4/2004 de 9 de Janeiro) que as isenções previstas na alínea b) do artigo 6.º e na parte final do artigo 8.º, são reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças sobre informação e parecer da Direcção-Geral dos Impostos e que o pedido a que se refere o n.º 1 deve, quando for caso disso, conter a identificação e descrição dos bens, bem como o fim a que se destinam, e ser acompanhado dos documentos para demonstrar os pressupostos da isenção (nº 2 do artº 10º).



A questão objecto de recurso é sobretudo uma questão de interpretação da lei fiscal e, concretamente, de norma sobre benefícios fiscais

Ora na interpretação da lei há-de presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artº 9º, n.º 3 do Código Civil).

Assim para a análise do preceito forçoso é recorrer ao subsídio interpretativos do elemento gramatical e também à ratio legis, tendo sempre como presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Do ponto de vista da estrutura gramatical do período e particularmente da pontuação utilizada, como bem se nota no voto de vencido de fls. 95 e segs, não parece ter cabimento na letra da lei o entendimento acolhido no acórdão recorrido.

A norma prevê a isenção de imposto nas aquisições de imóveis por parte das instituições de crédito em processo de execução movido por essas instituições, bem como as efectuadas em processo de insolvência ou que derivem de dação em cumprimento, quando, em qualquer um dos casos, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestada.

O denominador comum em todas aquelas situações, e que constitui pressuposto da isenção, é o facto de, por um lado, os adquirentes serem instituições de crédito ou sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, e por outro, as aquisições ou ainda a dação se destinarem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Não há nada na redacção do preceito que aponte para a conclusão que a isenção de imposto nas aquisições de imóveis que derivem de dação em cumprimento, tenha como pressuposto a existência de um processo judicial visando a cobrança coerciva da dívida.

Acresce que a interpretação sufragada pelo acórdão recorrido não é apenas incompatível com a letra da lei. Ela também não dispõe de suporte no plano teleológico.

Com efeito, também aqui se discorda da tese que fez vencimento no acórdão recorrido (cf. fls. 92 v.), e também suportada pela entidade recorrida, no sentido de que «é o risco de cobrança, enquanto elemento perturbador do sistema financeiro, que constitui o interesse público extra-fiscal relevante que se pretende preservar e a ratio da norma, e que pelo legislador foi eleito como a razão para a existência dos benefícios fiscais».

As razões da isenção são outras e prendem-se, sobretudo, com a teleologia do imposto.

Vejamos.

O IMT tributa a transmissão, a titulo oneroso, dos bens imóveis, sendo o seu sujeito passivo o comprador ou adquirente desses bens.

Porque incide sobre aquisições onerosas, o imposto não tem por finalidade a sujeição do aumento líquido da riqueza, porque ele não se pode verificar.

Na verdade, sendo a aquisição onerosa, dela não resulta qualquer aumento líquido do património do adquirente, mas antes uma mera substituição do suporte em que se materializa esse património ou riqueza, dinheiro por imóveis na maioria dos casos (4).

Por essa razão, como sublinha José Maria Fernandes Pires, ob. cit., pag. 151, «o IMT não sujeita a imposto um aumento líquido da riqueza de um sujeito passivo, nem a entrada de imóveis no seu património, mas antes uma manifestação de uma riqueza já existente no património do adquirente, que se revela no momento da aquisição de imóveis e que se consubstancia nos meios que vão ser mobilizados para financiar essa aquisição.»

Não é essa porém a hipótese das aquisições de imóveis por parte das instituições de crédito em processo de execução movido por essas instituições, bem como as efectuadas em processo de insolvência ou que derivem de dação em cumprimento.

Como resulta do preceito trata-se de aquisições de imóveis (em processo de execução de insolvência ou que derivem de dação em cumprimento) que têm como fim a satisfação dos créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas. Trata-se, afinal, de situação que tem algum paralelismo com os regimes de não sujeição e isenção de prédios adquiridos para revenda e para construção quando os adquirentes e proprietários são empresas que exercem actividade de compra de prédios para revenda, para quem esses imóveis são apenas a mercadoria com que exercem a sua actividade comercial.

Com efeito as instituições de crédito exercem uma actividade de intermediação financeira e a especificidade do seu negócio não é a propriamente gestão de imóveis que lhes serviram de garantia.

A aquisição de imóveis, nestes casos previstos pelo referido artº 8º n.º 1 não é objectivo da actividade da instituição financeira, mas sim uma forma de obter a satisfação de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas (5).

Não há portanto aqui um enriquecimento do adquirente ou sequer o financiamento da aquisição com a sua riqueza acumulada, mas sim a realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas, sendo a aquisição do imóvel uma forma de liquidar a dívida existente.

Daí a razão de ser da isenção pois que o IMT é um imposto sobre o património que tem por finalidade tributar a riqueza manifestada com a aquisição onerosa, situação que não ocorre em qualquer uma daquelas situações – aquisição em processo de execução, insolvência ou dação em cumprimento – em

que a instituição de crédito adquira o imóvel como contrapartida e pagamento de empréstimos concedidos.

A ratio da isenção, quer nas situações de dação em cumprimento ou quer nas aquisições em processo de execução ou insolvência, é a mesma, sendo que nada justifica a exigência, como pressuposto do reconhecimento da isenção, de que nas situações de dação em cumprimento o crédito esteja a ser demandado coercivamente em processo judicial.

Tanto mais que, como bem se salienta na declaração de voto de fls. 96, a dação em cumprimento constitui uma forma de extinção das obrigações, que, em princípio exige o acordo entre o credor e o devedor.

É certo, por outro lado, que a redacção do artº 8º do CIMT foi alterada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007) (6), restringindo-se a isenção aos casos de aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas destes exclusivamente destinados a habitação, que derivem de actos de dação em cumprimento (nº 1) e de aquisições de prédios ou de fracções autónomas destes não abrangidos no número anterior, que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que tenha decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento, exigindo-se também que não existam relações especiais entre credor e devedor, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC.

Mas como vimos esta redacção da norma não tem aplicação ao caso subjudice já que a incidência do IMT se regula pela legislação em vigor ao tempo em que correr a transmissão (artº 5º, ns. 1 e 2 do CIMT)

Ainda assim sempre se dirá que esta alteração veio até reforçar o entendimento de que a isenção em causa se funda na especificidade do negócio das instituições financeiras, tendo a nova redacção em vista restringir o campo de utilizações abusivas por partes dos agentes económicos.

Em face de tudo o exposto conclui-se que o acórdão recorrido e a decisão de indeferimento por ele ratificada, ao considerarem como pressuposto para o reconhecimento da isenção prevista no artº 8º, nº1, segunda parte, do CIMT (aquisição derivada de acto de dação em cumprimento) que o crédito esteja a ser exigido em processo judicial, fizeram errada interpretação do referido preceito legal, pelo que o recurso merece, nesta parte, provimento.

3.4 Verificados que estão os pressupostos legais para a concessão da isenção, atenta a redacção do artº 8º, n.º 1 então em vigor, vejamos agora se a recorrente instruiu o seu pedido de isenção, datado de 09.09.2005, com os documentos necessários à apreciação da respectiva isenção.

Como se vê de fls. 92 v. e 93 o acórdão recorrido considerou como requisito essencial para que a autora beneficiasse da isenção de IMT que a dação surgisse no âmbito de execução instaurada com vista à cobrança coerciva do empréstimo concedido.

Como a autora não terá juntado os elementos solicitados pela Administração Tributária com vista a demonstrar que a dívida se encontrava em mora e a ser exigida judicialmente a decisão sindicada concluiu que a autora não logrou demonstrar estes pressupostos vinculados da isenção.

Também aqui não andou bem o acórdão recorrido.

Já vimos que, em face da redacção do artº 8º, n.º 1 do CIMT, anterior à lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não se justificava a exigência, como pressuposto do reconhecimento da isenção, de que o crédito estivesse a ser demandado coercivamente em processo judicial.

E mesmo o decurso de mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento, bem como a inexistência relações especiais, no sentido previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, entre o credor e o devedor só passaram a constituir pressupostos do reconhecimento da isenção após a Lei do Orçamento de 2007.

Assim, nos termos do artº 10º, n.º 2 do CIMT (na redacção da Decl. de Rectificação n.º 4/2004 de 9 de Janeiro) o pedido a que se refere o n.º 1 devia, quando fosse caso disso, conter a identificação e descrição dos bens, bem como o fim a que se destinam, e ser acompanhado dos documentos para demonstrar os pressupostos da isenção.

Sendo que, de acordo com o art. 65º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário, cabia aos interessados a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei.

No caso mostra o probatório que a autora e ora recorrida juntou os elementos solicitados pela Administração Tributária, à excepção dos referidos nos pontos 1, 2, e 3 da alínea c), ou seja o justificativo (extracto bancário) do atraso do cumprimento da dívida, não inferior a um ano, o justificativo de inscrição no balanço do ano anterior da dívida em questão, o esclarecimento sobre se foram desenvolvidos os procedimentos tendentes ao ressarcimento da dívida, e se o referido contrato de dação em cumprimento foi o meio último (antes da acção de execução) para recuperação dos valores em dívida, e ainda o justificativo de que se verificaram tentativas de cobrança em mora.

Ora a ausência desses elementos solicitados pela Administração Fiscal, porventura inspirada pela redacção que ao artº 8º n.º 1 do CIMT foi dada pela Lei do Orçamento de 2007, não pode, só por si, servir de suporte à recusa da isenção, face aos pressupostos exigidos pela redacção anterior, aplicável à situação em apreço.

Com efeito o dever de colaboração insito no artº 65º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário (redacção da Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro) refere-se apenas à obrigação de facultar à Administração Tributária os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos e não outros que exorbitem aquele âmbito.

E esses pressupostos, eram, por um lado, o facto de os adquirentes serem instituições de crédito ou sociedades comerciais cujo capital fosse directa ou indirectamente por aquelas dominado, e por outro, a circunstância de as aquisições ou ainda a dação se destinarem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

No caso e como se constata do processo administrativo apenso (para que remete o probatório na alínea e) de fls. 90 v.) a recorrente instruiu o pedido de isenção com os seguintes elementos: valor da dação, informação de que a mesma se destinava à realização de créditos resultantes dos empréstimos n.ºs 59041637122, no montante global de 1.297.859,71 € e a identidade dos devedores.

E juntou os seguintes documentos: fotocópia da certidão da Conservatória do Registo Predial da área de situação dos imóveis; declaração da segurança social; declaração do Serviço de Finanças de Pombal; proposta de dação.

Mais tarde (21.03.2006) e na sequência de solicitação da Administração Fiscal juntou fotocópia da escritura de dação em cumprimento e documento comprovativo da liquidação de IMT.

E posteriormente (7.11.2006), também a solicitação da Administração Fiscal, juntou ainda os seguintes documentos: decisão de deferimento de idêntico pedido, proferida no processo n.º IMT/is.2802.2004, com cópia do pedido formulado, com indicação dos documentos que o instruíram, relativa à decisão supra; cópia de livrança, no montante de 50.500,00 € e cópia da respectiva proposta de crédito n.º 59041637122; cópia de livrança, no montante de 1.265.784,71 € e cópia da respectiva proposta de Crédito n.º 59041636897; extracto de Posição do empréstimo acima referido (no montante de 50.500,00 €) evidenciando a sua situação de incumprimento (nomeadamente que a data de vencimento do empréstimo foi a 13/01/2005, data a partir da qual entrou em mora, computando-se em 05/09/2005 235 dias de atraso no pagamento; bem como o montante de capital, juros e despesas vencidos); extracto de posição do empréstimo acima referido (no montante de 1.265.784,71 €) evidenciando a sua situação de incumprimento (nomeadamente que a data de vencimento do empréstimo foi a 13/01/2005, data a partir da qual entrou em mora, computando-se em 05/09/2005 235 dias de atraso no pagamento; bem como o montante de capital, juros e despesas vencidos).

Tanto basta para se concluir que se mostram comprovados os pressupostos da isenção, nomeadamente que a adquirente era uma instituição de crédito, que a dação se destinava à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas, e que se verificava uma situação de incumprimento dos devedores relativamente aos identificados empréstimos.

Do exposto forçoso é concluir que procedem as conclusões 1 a 9 e 12 do recurso, ficando prejudicado o conhecimento da questão referida em II e relativa à falta de fundamentação do despacho que indeferiu o pedido de isenção.

3.5 Impõe-se agora analisar a questão da alegada violação da lei (art. 57º da LGT) e do pedido de juros compensatórios.

Alega a entidade recorrente que o despacho em causa viola a lei (art. 57º da LGT) porquanto deveria ter sido proferido no prazo máximo de 6 meses e não o foi.

E que, por isso, a Administração Fiscal, tendo ultrapassado o prazo de 6 meses para decidir (art. 57º da LGT), deve ser condenada a pagar aos recorrentes juros compensatórios, à taxa que legalmente cobraria que cobraria no caso da falta ser imputável ao contribuinte, aqui recorrente.

Não procederá, por aqui, a argumentação da recorrente.

Dispõe o artº 57º, n.º 1 da Lei Geral Tributária que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses.

Porém, e como, neste aspecto, bem sublinha o acórdão recorrido, a ultrapassagem de tal prazo não constitui qualquer vício invalidante para o acto a proferir.

A consequência legal será a presunção de indeferimento tácito para efeitos de interposição de recurso hierárquico ou impugnação contenciosa (artº 57º, n.º 5 do mesmo diploma legal), não decorrendo, desse facto, a obrigação de pagamento de juros (compensatórios ou outros)

Ademais cumpre referir que a recorrente labora em confusão quanto à natureza dívidas que são fonte de juros compensatórios, conceito que não será aplicável no caso subjacente, querendo, talvez, referir-se, a juros indemnizatórios.

Com efeito o fim dos juros compensatórios é reparar os prejuízos sofridos pelo Estado com o atraso na liquidação do imposto (artº 35º da Lei Geral Tributária).

Assim, enquanto que a fonte da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios é a responsabilidade civil extracontratual, o facto que constitui a dívida de juros compensatórios e serve de base ao cálculo do seu montante é o decurso do tempo em situação de irregularidade perante a lei fiscal (período de retardamento da liquidação ou da entrega de imposto ou de detenção de quantia ir devidamente reembolsada)

Como se disse no Acórdão do Pleno da 2ª secção deste Supremo Tribunal Administrativo de 24.10.2007, recurso 1095/05, «no primeiro caso (juros indemnizatórios), pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal – artigo 43.º da Lei Geral Tributária –, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo (juros compensatórios), visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida - cfr. artigo 35.º do mesmo diploma.(...)

Não haverá pois, no caso subjudice, lugar a pagamento de juros compensatórios.

### 3.6 Da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios

Não obstante a imprecisão da terminologia usada o certo é que a recorrente deduz na acção administrativa especial um pedido de juros, que erradamente qualifica como de juros compensatórios, e que reitera nas alegações de recurso.

Esses juros, a ser devidos, terão a natureza de juros indemnizatórios, pois que têm como finalidade compensar o contribuinte por uma errada liquidação do tributo imputável aos serviços.

Decorre com efeito do artº 100º da Lei Geral Tributária que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

Por sua vez estabelece o artº 43º n.º 1 da Lei Geral Tributária que são requisitos dos juros indemnizatórios os seguintes:

- que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- que ele seja imputável aos serviços;
- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- que desse erro tenha resultado o pagamento de um dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Em sintonia com o que vem afirmando Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de, vol. I, pag. 543, entendemos que referências a reclamação graciosa e a impugnação judicial ínsitas no preceito não deverão ser interpretadas como reportando-se apenas aos processos tributários que têm essa designação, mas também como referências aos meios administrativos e contenciosos que os sujeitos passivos têm ao seu dispor para impugnação dos actos de liquidação.

Daí que por interpretação extensiva, se deverá entender a referência a reclamação graciosa como englobando o recurso hierárquico que venha a ser interposto da decisão de indeferimento daquela (este recurso hierárquico está mesmo previsto no art. 76.º do CPPT, inserido no capítulo referente ao «procedimento de reclamação graciosa») e a referência a impugnação judicial como abrangendo todos os processos judiciais que têm por objecto a apreciação da legalidade de actos de liquidação, incluindo as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo quando incluam uma apreciação desse tipo e os processos de oposição à execução fiscal que tenham por objecto a apreciação da legalidade da dívida ou da sua exigência a responsáveis subsidiários ou solidários.

Acresce, no que respeita às acções administrativas especiais, que a obrigação de obrigação da plena reconstituição da legalidade, consagrada no artº 100º da Lei Geral Tributária, decorre também, como corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva, do disposto nos art.ºs 2º, alínea f), 4.º e 95º do CPTA.

Ora, no caso em apreço, como consequência da procedência da acção e da revogação do despacho da entidade recorrida que indeferiu a concessão da isenção, resulta inquestionável ter ocorrido pagamento indevido do IMT liquidado, determinado por erro de direito imputável aos serviços.

Na verdade o indeferimento da isenção implica, no caso em apreço, a lesão, por parte da Administração Tributária, de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Haverá portanto lugar a pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de imposto indevidamente pago, calculados desde a data em que a recorrente efectuou o pagamento do imposto até à data em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito, em conformidade com o disposto no artigo 61.º, n.º 5, do Código de Procedimento e Processo Tributário (Cf., neste sentido, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.01.2010, recurso 973/09, de 10.02.2010, recurso 797/09, e de 14.04.2010, recurso 120/10, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

### IV- Decisão

Nestes termos acordam, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido e julgar procedente, por provada, a presente acção administrativa especial e, em consequência:

1) Em anular o despacho recorrido, condenando a entidade demandada ao reconhecimento do benefício de isenção de IMT em causa;

2) Em condenar a Administração Tributária a pagar à recorrente juros indemnizatórios calculados sobre o montante de imposto pago, desde a data em que foi efectuado esse pagamento até à data em que vier a ser emitida a nota de crédito respeitante ao imposto indevidamente liquidado.

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

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) Observação nossa.

(<sup>2</sup>) A incidência do IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária – artº 5º do IMT.

(<sup>3</sup>) Sublinhado nosso.

(<sup>4</sup>) Ver neste sentido, José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, pag. 151.

(<sup>5</sup>) De referir, ainda, que, nos termos do artigo 11º do Código do IMT, as aquisições referidas deixarão de beneficiar de isenção se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos.

(<sup>6</sup>) Pretendeu-se obviar à repetição de situações detectadas pela administração fiscal em que esta isenção de imposto consagrada na lei estava a ser utilizada abusivamente. Como se refere em notícia do suplemento de economia do Jornal Público, publicada em 13.11.2006, da autoria de Adelino Gomes, Vítor Costa, citando o então Ministro das Finanças, Teixeira dos Santos, terão sido detectados casos em que eram as próprias instituições financeiras que, quando pretendiam adquirir um determinado imóvel, sugeriam ao seu proprietário que contraísse um empréstimo de montante igual ao valor pelo qual estaria disposto a vender esse mesmo imóvel. O proprietário do imóvel contraía o empréstimo, recebia o dinheiro da instituição financeira, não pagava as respectivas prestações e dava o imóvel como dação em pagamento desse mesmo empréstimo. A instituição financeira recebia o imóvel e, nos termos da lei, não pagava o imposto que teria de pagar caso adquirisse o imóvel normalmente.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Tributações autónomas. Despesas confidenciais. IRC. Regime especial de transparência fiscal. Lei interpretativa.*

### Sumário:

- I — *O regime da transparência fiscal traduz-se na imputação aos membros dos ACE dos lucros e prejuízos dos ACE e apenas esses, para evitar que o lucro tributável fosse tributado duplamente, como rendimentos do ACE e dos respectivos membros, entendeu o legislador estabelecer, no artigo 12.º do CIRC, segundo redacção dada pelo artigo 32.º, n.º 4, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que os ACE não eram tributados em IRC, pelo que esta pretensa "isenção" só pode valer e ser interpretada tendo presente a sua razão de ser, e que era evitar dupla tributação em relação aos rendimentos que eram imputados aos seus membros;*
- II — *As tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos, sujeitos a taxas diferentes das de IRC;*
- III — *Quando o artigo 32.º, n.º 4, da Lei n.º 109-B/2001 veio acrescentar ao artigo 12.º do CIRC que ficavam ressalvadas da não tributação em IRC as "tributações autónomas", o legislador mais não veio fazer do que explicitar o que já resultava igualmente da aplicação do regime especial da transparência fiscal e do das tributações autónomas;*
- IV — *A ser assim, por mera interpretação declarativa, baseada no elemento racional, no fim visado com a denominada "isenção" do artigo 12.º do CIRC, a referência nele feita às «sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º do CIRC seja aplicável o regime da transparência fiscal» deveria, já à face da redacção inicial, ser interpretada como reportando-se apenas e na medida em que o regime da transparência fiscal transpunha obrigações tributárias para os respectivos membros, o que de todo em todo excluía as tributações autónomas atenta a sua natureza e finalidade.*
- V — *A alteração introduzida ao artigo 12.º do CIRC pela Lei n.º 109-B/2001 não configura uma lei inovadora, porque de facto nada inovou, tendo-se limitado a*

*explicitar o que já decorria da ordem jurídica e de forma clara por aplicação das regras de interpretação e aplicação da lei, pelo que, se a regra de direito era certa na legislação anterior e a nova lei o vem apenas confirmar de modo expreso, não se vê razão para não considerar esta norma como interpretativa, nada impedindo a sua aplicação desde o início de vigência da norma interpretada.*

Processo n.º 830/11-30.

Recorrente: BPC, CBPO, Agroman, Somague, Profabril, Kaiser e Acer, ACE.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I- RELATÓRIO

1. BCP, CBPO, AGROMAN, SOMAGUE, PROBABRIL, KAISER e ACER, ACE, com demais sinais nos autos, deduziu impugnação judicial, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1995, por tributação autónoma de despesas confidenciais, que foi julgada improcedente por sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, proferida, em 17 de Janeiro de 2010.

2. Inconformada com tal decisão, veio o impugnante (ora recorrente) interpor recurso, ao abrigo dos arts. 280.º, n.º1, e 282.º, n.º1, do CPPT, alegando, nas suas conclusões, que:

1.<sup>a</sup> A sentença recorrida interpretou erradamente o Direito, impondo-se a sua revogação e substituição por decisão em sentido inverso;

2.<sup>a</sup> O acto impugnado é uma liquidação adicional de despesas confidenciais em sede de IRC emitida pela Recorrida à Recorrente em 1996 e relativa ao exercício de 1995.

3.<sup>a</sup> Em 1.<sup>a</sup> instância a Recorrente pediu a anulação do acto impugnado, nomeadamente com fundamento em violação do art. 12.º do CIRC, mas na sentença recorrida o Tribunal julgou a impugnação totalmente improcedente, absolvendo a Impugnada Fazenda Pública do pedido de anulação da liquidação de IRC do exercício de 1995.

4.<sup>a</sup> À data da liquidação adicional em causa o n.º 2 do art. 5.º do CIRC dispunha que os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos do CIRC, dos agrupamentos complementares de empresa como é o caso da Recorrente, eram imputáveis aos respectivos membros.

5.<sup>a</sup> Nos “lucros ou prejuízos do exercício” referidos no ponto anterior estão incluídas as despesas confidenciais em sede de IRC (as que também foram incluídas no acto de liquidação impugnado).

6.<sup>a</sup> No entanto, o art. 12.º do CIRC, na redacção que vigorava à data da prática dos factos, dispunha o seguinte: “As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 5.º, seja aplicável o regime da transparência fiscal, não são tributadas em IRC.”

7.<sup>a</sup> Porém, a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (“lei nova”), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2008, veio alterar a redacção do art. 12.º do CIRC.

8.<sup>a</sup> Nos termos da lei nova, são excluídas da isenção de tributação em sede de IRC as tributações autónomas, como é o caso das despesas confidenciais,

9.<sup>a</sup> Entendeu o Tribunal a quo que a redacção do art. 12.º do CIRC nos termos lei nova tem natureza interpretativa,

10.<sup>a</sup> Com fundamento em que a própria lei nova se auto-atribui tal natureza, no n.º 4 do seu art. 32.º e,

11.<sup>a</sup> Sem qualquer fundamento adicional, concluiu que a lei nova tem efeito retroactivo nos termos do e n.º 1 do art. 13.º do CC e,

12.<sup>a</sup> Por conseguinte, a redacção do art. 12.º do CIRC tal como alterada pela lei nova aplica-se ao caso dos autos, pelo que a liquidação impugnada foi emitida à Recorrente nos termos legais.

13.<sup>a</sup> No entanto, o Tribunal a quo incorreu em erro na aplicação do direito e decidiu em violação dos artigos 103.º, n.º 3 e 2.º da CRP, 12.º da LGT, 9.º e 13.º do CC e 12.º do CIRC.

14.<sup>a</sup> Na verdade, a alteração do art. 12.º do CIRC consistiu na adição de uma excepção a uma isenção de tributação - passou-se a tributar as entidades do artigo 6.º [anterior art. 5.º], nas quais se inclui a Recorrente, enquanto antes desta alteração não eram tributadas.

15.<sup>a</sup> Trata-se, evidentemente, de uma alteração que consagra uma norma de incidência que resulta num regime mais desfavorável a Recorrente.

16.<sup>a</sup> Ora, o n.º 3 do art. 103.º da CRP prevê o princípio da irretroactividade da lei fiscal: “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”.

17.<sup>a</sup> Esta norma decorre do princípio da protecção da confiança e da segurança jurídica, insito no princípio consagrado no art. 2.º da CRP.

18.<sup>a</sup> A LGT também consagra a proibição da retroactividade da lei fiscal, no art. 12.º: “As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”.

19.<sup>a</sup> Para alguma doutrina a proibição da retroactividade da lei fiscal não admite excepções. No entanto, a maioria da doutrina e da jurisprudência aceita a retroactividade num caso estrito: o de estarmos perante lei nova de natureza interpretativa, pois neste caso a norma nova integra a lei antiga, nos termos do art. 13.º do CC.

20.<sup>a</sup> Para que a tributação à luz da redacção trazida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, fosse legítima seria então necessário que esta tivesse natureza interpretativa; mas não basta que a lei nova se auto-atribua esta natureza, é necessário verificar caso a caso se efectivamente estamos perante uma norma interpretativa;

21.<sup>a</sup> A lei interpretativa, segundo a doutrina e a jurisprudência, é aquela que apenas intervém “para decidir uma questão de direito cuja solução é controvertida ou incerta, consagrando um entendimento a que a jurisprudência, pelos seus próprios meios, poderia ter chegado” e que não traz nada de substancialmente novo em relação à lei interpretada.

22.<sup>a</sup> Ora, a nova redacção do art. 12.º do CIRC não tem natureza interpretativa. Estamos na verdade perante lei inovadora, que vem adicionar uma excepção à norma de isenção. Esta excepção não decorria da letra da lei, nem do pensamento legislativo, nem do fim da norma, nem da sistemática do CIRC, nem de qualquer outra forma de interpretação admissível nos termos do n.º 1 do art. 9.º do CC.

23.<sup>a</sup> Em suma, deve entender-se que a lei nova consagra uma norma inovadora e, por conseguinte, não se verifica a excepção ao princípio da retroactividade. Por esta razão, mantém-se a aplicação do n.º 3 do art. 103.<sup>a</sup> e do art. 2.º, ambos da CRP, e conclui-se que a decisão do Tribunal a quo viola esta norma constitucional, incorrendo na consequente inconstitucionalidade.

24.<sup>a</sup> Sendo a norma constitucional hierarquicamente superior à legal, nomeadamente ao n.º 4 do art. 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, deveria o Tribunal a quo ter recusado a aplicação da lei nova, aplicando ao invés o art. 12.º do CIRC vigente à data dos factos (neste sentido nomeadamente o acórdão do STA de 29 de Novembro de 2005, processo n.º 0237/05), o que resultaria na anulação do acto de liquidação adicional impugnado, com fundamento na sua ilegalidade.

Nestes termos e nos demais de Direito deve julgar-se procedente o presente recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida e decidir no sentido da precedência da impugnação fiscal apresentada pela ora Recorrente, com a subsequente anulação da liquidação adicional impugnada e as demais consequências legais.

Assim decidindo, o Exmo. Tribunal fará a devida JUSTIÇA!

3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

## II- FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:

A) A Impugnante é um Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) (documento de fls. 21 dos autos).

B) Foi emitida à Impugnante a liquidação n.º 2310200067 relativa a IRC do exercício de 1995, no montante de Esc. 7.068.997\$00 (documento de fls. 9 dos autos).

C) A liquidação mencionada na alínea anterior resulta da tributação autónoma à taxa de 25% do montante de Esc. 28.275.987, não abrigo do art.º 4.º, n.º 1 do DL 192/90, de 09 de Junho, alterado pela Lei 39-B/94, de 27 de Dezembro (documento de fls. 15 dos autos).

D) Em 04/02/1997 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada em A).

E) Por despacho de 21/02/2002 a reclamação graciosa foi indeferida (documento de fls. 29 dos autos).

F) A p.i. foi apresentada em 11/03/2002 (fls. 2 dos autos)”.

### 2. DE DIREITO

#### 2.1. Questões a apreciar e decidir

Vem o presente recurso interposto por BCP, CBPO, AGROMAN, SOMAGUE, PROBABRIL, KAISER e ACER, ACE, contra a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação que haviam deduzido contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação adicional de IRC (por tributação autónoma de despesas confidenciais) relativo ao exercício de 1995.

Para tanto, a Mm.<sup>a</sup> Juíza ponderou, entre o mais, que:

- À data dos factos, o art. 12º do CIRC, sob a epígrafe “Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal” dispunha que “As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 5º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC”

- Sucede que a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, veio alterar a redacção do art. 12º do CIRC que passou a ser a seguinte: “As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6º,

seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas “.

- (...) com a nova redacção dada ao art. 12º do CIRC as “ACE” justamente com as demais entidades referidas no art. 6º do CIRC (que corresponde ao anterior art. 5º do CIRC) estão sujeitas às tributações autónomas previstas na lei.

- Por outro lado, tendo o n.º 4 do art. 32º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, vindo conferir natureza interpretativa à nova redacção do art. 12º do CIRC, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta, pelo que “a nova redacção do art. 12º do CIRC aplica-se ao caso dos autos”.

Contra este entendimento se insurge o impugnante ora recorrente, argumentando, no essencial, que:

- Ao concluir pela aplicação aos autos do art. 12.ª do CIRC tal como alterado pela lei nova, o Tribunal “a quo” incorreu em erro na aplicação do direito e decidiu em violação dos artigos 103.º, n.ºs 3 e 2.º da CRP, 12.º da LGT, 9.º e 13.º do CC e 12.º do CIRC;

- A alteração do art. 12.º do CIRC consistiu na adição de uma excepção a uma isenção de tributação - passou-se a tributar as entidades do artigo 6.º [anterior art. 5.º], nas quais se inclui a Recorrente, enquanto antes desta alteração não eram tributadas.

- Para que a tributação, à luz da redacção trazida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, fosse legítima seria necessário que esta tivesse natureza interpretativa; mas não basta que a lei nova se auto-atribua esta natureza, é necessário verificar caso a caso se efectivamente estamos perante uma norma interpretativa;

- A lei interpretativa, segundo a doutrina e a jurisprudência, é aquela que apenas intervém “para decidir uma questão de direito cuja solução é controvertida ou incerta, consagrando um entendimento a que a jurisprudência, pelos seus próprios meios, poderia ter chegado” e que não traz nada de substancialmente novo em relação à lei interpretada.

- Em relação ao art. 12º do CIRC estamos perante uma norma inovadora e, por conseguinte, não se verifica a excepção ao princípio da retroactividade. Por esta razão, mantém-se a aplicação do n.º 3 do art. 103º e do art. 2.º, ambos da CRP, e conclui-se que a decisão do Tribunal a quo viola esta norma constitucional, incorrendo na consequente inconstitucionalidade.

Em face do exposto, atentas as conclusões das alegações do recorrente que, nos termos do disposto no art. 684º, n.º3, e 685º-A, n.º1, do CPC delimitam o objecto do recurso, as questões a decidir prendem-se com o problema de saber se a redacção introduzida ao art. 12º do CIRC pelo art. 32º, n.º 4, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, tem ou não natureza interpretativa e se a aplicação dessa norma ao caso em apreço é ou não inconstitucional, por violação do art. 103º, n.º 3, da CRP.

2.2. Da natureza interpretativa da alteração introduzida ao art. 12º do CIRC pelo art. 32º, n.º4, da Lei n.º 109-B/2002, de 27 de Dezembro.

2.2.1. Resulta da matéria dada como provada que, no caso em apreço, o ora recorrente foi citado, em 13 de Setembro de 1996, da instauração de uma liquidação adicional do Imposto sobre o IRC, assente no facto de a quantia referente a despesas confidenciais não ter sido sujeita a tributação autónoma, com base no disposto no n.º 1 do art. 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Julho.

O referido preceito tinha a seguinte redacção: “As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC são tributadas em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 25%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º1 do artigo 41º do Código do IRC” (1).

Por sua vez, o regime da transparência fiscal, encontrava-se consagrado, à data da liquidação impugnada, no art. 5º do Código do IRC, cujo n.º 2, no que ao caso interessa, dispunha como se segue: “Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável”.

Entretanto, o art. 12º do Código do IRC (2), sob a epígrafe “Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal”, na redacção que vigorava à data dos factos, dispunha que “As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 5º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC”.

Acontece que, posteriormente, a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, dizendo expressamente tratar-se de lei interpretativa (3), veio alterar a redacção do art. 12º do CIRC, tendo este preceito passado a dizer que “as sociedades e outras entidades a que, nos termos do art. 6º, seja aplicável o regime da transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas”.

A questão está precisamente em saber se, não obstante o legislador o afirmar expressamente, estamos, de facto, perante uma lei meramente interpretativa ou, pelo contrário, perante uma lei inovadora.



Sobre a aplicação no tempo das leis interpretativas, o art. 13º do Código Civil estabelece que “a lei interpretativa integra-se na lei interpretada ficando salvos porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença transitada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza”.

De harmonia com esta disposição se se concluir que a nova redacção do art. 12º do CIRC tem carácter interpretativo, ela integra-se na lei interpretada, tudo se passando quanto aos casos pendentes, como se ela tivesse a redacção vigente.

Antes de analisarmos essa questão, impõe-se, porém, que se indague primeiro se para haver uma lei interpretativa basta que o legislador assim o determine.

A esta questão responde BAPTISTA MACHADO <sup>(4)</sup> dizendo que “o legislador pode declarar interpretativa certa disposição da LN mesmo quando essa disposição é de facto inovadora. E por vezes fá-lo. Em tais casos, tratar-se-á de um disfarce da retroactividade da LN. Quando não existe norma de hierarquia superior que proíba a retroactividade, tal qualificação do legislador deve ser aceite para efeito de dar a tal disposição um efeito equivalente ao de uma lei interpretativa, nos termos do art. 13º. Na verdade, o legislador teria na hipótese, o poder de declarar a retroactividade da LN e definir os limites desta retroactividade.” E, mais adiante, o mesmo autor conclui que “importa definir um critério de distinção entre leis interpretativas e leis inovadoras - um critério que permita definir as leis realmente interpretativas e distingui-las das leis apenas qualificadas como tais pelo legislador. Sobretudo porque acontece com relativa frequência que o corpo ou complexo legislativo novo vem substituir um complexo legislativo anterior, reformulando muitas normas que já faziam parte deste, e ao intérprete se põe então com premência a questão de saber quais das normas novas são verdadeiramente inovadoras e quais aquelas que devem ser consideradas interpretativas”.

Assim sendo, não obstante a qualificação expressa do legislador, impõe-se averiguar se a alteração dada ao art. 12º do CIRC pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, tem ou não carácter interpretativo. É que a concluir tratar-se de norma inovadora teria de considerar-se, como alega o recorrente, retroactiva e, por conseguinte, incompatível com a Constituição da República Portuguesa (art. 103º, n.º3).

Para FERRER CORREIA <sup>(5)</sup> “Na ausência de outros elementos que permitam dar valor interpretativo a uma norma, o critério fundamental a utilizar para tal fim é ‘que o princípio contido na nova lei possa considerar-se insito na lei anterior. Ora esse requisito deve julgar-se satisfeito sempre que possa dizer-se que os tribunais decidiriam normalmente, no domínio da legislação anterior, de acordo com tal princípio”.

“É que, verificando-se este pressuposto, cessam as razões que estão na base do princípio da não retroactividade da lei, que se consubstanciam na tutela dos direitos adquiridos e das expectativas concebidas pelos particulares ao agirem ao abrigo das normas da lei precedente. Se a jurisprudência era claramente favorável a um certo entendimento da legislação anterior, e a nova lei o vem confirmar de modo expresso não se vê razão para não definir esta lei como interpretativa e como tal aplicável mesmo para o passado. Em boas contas ninguém poderá queixar-se de ofensas de direitos subjectivos ou de frustração de expectativas, já que os interessados, se tivessem recorrido aos tribunais para fazer valer um suposto direito ou ver esclarecida determinada situação, não teriam muito provavelmente obtido resultado diverso daquele que agora se tornou certo”.

2.2.2. A aplicação da doutrina exposta ao caso em apreço exige que previamente se proceda a incursão, ainda que breve, sobre o regime da transparência fiscal e o das tributações autónomas.

Com o objectivo de evitar abusos, resultantes da faculdade de escolher a forma societária apenas para conseguir uma poupança fiscal, o regime da transparência fiscal <sup>(6)</sup> traduz-se na imputação aos sócios de determinadas sociedades ou membros de certas entidades da matéria colectável da sociedade ou entidade, desconsiderando-se, assim, a pessoa jurídica destas últimas. Feita aquela imputação, de acordo com as regras previamente estabelecidas, esse rendimento será englobado no restante rendimento dos sócios, sendo aí tributado <sup>(7)</sup>.

Este regime surgiu em Portugal na reforma fiscal da década de 80 introduzido pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRC, encontrando-se nessa altura consagrado no art. 5º (hoje art. 6º) do CIRC, preceito que estatuiu que a matéria colectável das sociedades civis não constituídas sob forma comercial, das sociedades de profissionais e das sociedades de simples administração de bens (verificadas certas condições), eram imputados aos sócios ou membros, respectivamente, integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso.

Nos termos do n.º 2, para os agrupamentos complementares de empresas (AEC) e os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE), a imputação era igualmente feita aos respectivos membros, mas visava os lucros ou prejuízos, como vimos.

No ponto 3 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 442-B/88 enunciam-se os objectivos que presidiram à adopção deste regime, a saber: alcançar a neutralidade fiscal; combater a evasão fiscal e eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios.

No que se refere à neutralidade fiscal, tal objectivo traduz-se num efeito imediato do regime da transparência fiscal porque ao imputar-se os rendimentos da sociedade aos seus sócios, principalmente

no caso em que estes são pessoas singulares, está-se precisamente a pôr em evidência a sua capacidade de produzir rendimento, relegando para segundo plano a sua organização em sociedade.

Quanto ao combate à evasão fiscal o mesmo resulta de por esta via se evitar que se formem sociedades apenas com o objectivo de se diminuir a carga fiscal sobre determinada actividade.

Finalmente, quanto ao objectivo da eliminação da dupla tributação económica, a transparência fiscal traduz-se num veículo adequado a esse propósito na medida em que ao não permitir que o rendimento de determinadas sociedades seja tributado em IRC, imputando-o antes aos sócios que a compõem, e tributando esse rendimento na esfera de cada sócio, consegue-se que o rendimento só seja tributado uma única vez, isto é, sempre na esfera do sócio ou membro em causa.

No que diz respeito às tributações autónomas, verifica-se que sob esta designação se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do art. 81º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (nº 2 do art. 81º), e que não são consideradas como custo na cálculo do rendimento tributável em IRC<sup>(8)</sup>.

Segundo RUI MORAIS<sup>(9)</sup>, trata-se de “uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários”.

Na verdade, as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no CIRC (art. 81º), não visam tributar o rendimento no fim do período tributário, mas sim determinados tipos de despesa, consubstanciando cada despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período<sup>(10)</sup>.

Sobre a razão de ser das tributações autónomas, segundo a doutrina dominante, o legislador criou taxas de tributação autónomas que visam aplicar-se a determinado tipo de despesas com vista a dissuadir as sociedades, no caso de IRC, a apresentá-las com regularidade e de elevado montante, para evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e a evasão fiscal<sup>(11)</sup>.

A este propósito, SALDANHA SANCHES<sup>(12)</sup> pondera que com as tributações autónomas “o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros”.

No mesmo sentido, para RUI MORAIS<sup>(13)</sup> o objectivo terá sido o de tentar evitar que, através dessas despesas, “o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar imposto”.

Em face do exposto, fica demonstrado que o regime da transparência fiscal não é mais do que um mecanismo adoptado pelo legislador para a tributação do rendimento de determinadas pessoas colectivas, caracterizado por abstrair da sua personalidade jurídica, imputando-se a matéria colectável ou do lucro tributável<sup>(14)</sup>, gerado no âmbito da sua actividade, à esfera patrimonial dos respectivos sócios ou membros, por razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e sobretudo eliminar a dupla tributação<sup>(15)</sup>.

Por sua vez, no que concerne às tributações autónomas, verifica-se que, pese embora tratar-se de uma forma de tributação prevista no CIRC, nada tem que ver com a tributação do rendimento, mas sim com a tributação de certas despesas, que o legislador entendeu, pelas razões atrás apontadas fazê-lo de forma autónoma.

Fica, desta forma, evidenciado que as tributações autónomas constituem realidades fiscais completamente diferentes do regime da transparência fiscal quer porque a tributação autónoma não atinge o rendimento, mas sim a despesa enquanto tal, quer porque cada despesa é havida como constituindo facto tributário autónomo sujeito a taxas diferentes das de IRC. E, não obstante as despesas confidenciais só virem a ser tributadas conjuntamente com o IRC, a verdade, porém, é que a matéria colectável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma é o mero somatório das diversas parcelas de despesa.

Finalmente, acresce que, com a sua consagração o legislador visa prosseguir finalidades muito diferentes das visadas com o regime da transparência fiscal.

No fundo, o legislador terá criado as taxas de tributação autónomas com vista a penalizar a realização de determinadas despesas, uma vez que não se sabendo quem é o respectivo beneficiário, impõe-se a necessidade de evitar que as mesmas constituam remunerações a pessoas cuja identidade se desconhece. Na óptica do legislador, estas despesas devem ser tributadas na pessoa/empresa que suporta o respectivo custo, dada a impossibilidade de o serem na pessoa que recebe as importâncias. Se assim não fosse, estaríamos a aceitar como custo este tipo de despesas, sem que pudesse haver, dada a sua natureza confidencial, a tributação dos rendimentos auferidos por parte dos seus beneficiários, quer em sede de IRS quer em sede de IRC.

2.3. Da não inconstitucionalidade do art. 32º, nº4, da Lei n.º 109-B/2001, por violação do art. 103º, n.º 3, da CRP, por se tratar de norma interpretativa.

Estamos agora em condições de responder à questão de saber se a redacção dada pelo art. 32º, n.º 4, da Lei n.º 109-B/2001 ao art. 12º do CIRC é norma interpretativa ou inovadora.

Vejam os.

Pretende o recorrente que o art. 12º do CIRC, na versão anterior à redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, quando dispunha que “as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC”, implicava que tais entidades, incluindo os agrupamentos complementares de empresas deixavam de ser igualmente tributadas em despesas confidenciais.

Não assiste, porém, razão ao recorrente porque, em primeiro lugar, a não tributação em IRC das entidades referidas no art. 6º do CIRC (anterior 5º) já resultava pura e simplesmente da aplicação do regime da transparência fiscal. Isto é, bastava a mera aplicação do art. 6º do CIRC para se concluir que as entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal não eram tributadas em IRC, pois tributados eram os respectivos sócios ou membros.

De qualquer modo, como o regime da transparência fiscal se traduzia na imputação aos membros dos ACE dos lucros e prejuízos dos ACE e apenas esses, para evitar que o lucro tributável fosse tributado duplamente, como rendimentos do ACE e dos respectivos membros, entendeu o legislador estabelecer, no art. 12º do CIRC, que os ACE não eram tributados em IRC. Esta pretensa “isenção” só pode valer e ser interpretada tendo presente, precisamente, a sua razão de ser, e que era evitar dupla tributação em relação aos rendimentos que eram imputados aos seus membros.

Por conseguinte, e em rigor, não obstante o art. 12º sistematicamente integrar o capítulo das “isenções”, substantivamente não se pode falar em isenção <sup>(16)</sup> <sup>(17)</sup> quando a aplicação do regime especial da transparência fiscal determina tão-só uma modificação subjectiva da titularidade passiva da relação jurídica tributária que, por força da lei, se transfere da sociedade ou entidade transparente para os respectivos sócios ou membros.

Interpretada a norma do art. 12º em consonância com a sua razão de ser facilmente se conclui que a sujeição dos agrupamentos complementares de empresas ao regime da transparência fiscal nada tem que ver, como ficou demonstrado, com o regime das tributações autónomas, que não comungam da natureza de rendimento.

Assim sendo, quando o art. 32º, nº4, da Lei n.º 109-B/2001 veio acrescentar ao referido preceito que ficavam ressalvadas da não tributação em IRC as “tributações autónomas”, o legislador mais não veio fazer do que explicitar o que já resultava igualmente da aplicação do regime especial da transparência fiscal e do das tributações autónomas.

Também aqui, ao contrário do alegado pelo recorrente, nunca se poderia interpretar a nova redacção dada ao art. 12º do CIRC no sentido de pretender criar uma “excepção a uma isenção” em tributações autónomas.

Com efeito, em primeiro lugar, como vimos, o objectivo do legislador com a norma do art. 12º do CIRC, segundo a redacção anterior, não visou criar nenhuma isenção, mas sim evitar a dupla tributação. Em segundo lugar, a exclusão da tributação dos ACE em IRC, em resultado do regime da transparência fiscal, nunca poderia implicar qualquer isenção em tributações autónomas porque, como ficou dito, as despesas confidenciais não são qualificadas como custos para o cálculo do rendimento em IRC <sup>(18)</sup>. Se a tributação das despesas autónomas, que não são lucros nem perdas, nem alteram o lucro tributável, não é imputada aos membros dos ACE, nunca se justificaria consagrar nesta sede uma isenção, uma vez que a tributação autónoma não é transmitida para os membros dos ACE.

Improcede, pois, o argumento segundo o qual o art. 12º do CIRC, segundo a nova redacção, passou a tributar entidades em tributações autónomas que até aí o não eram. É que não podemos deixar de realçar que as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC <sup>(19)</sup>, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos e a que o sujeito passivo fica sujeito venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período <sup>(20)</sup>.

Afigura-se claro que o legislador, quando veio acrescentar ao art. 12º do CIRC que a sujeição de certas pessoas colectivas ao regime da transparência fiscal e conseqüente não tributação em IRC não abrangia as tributações autónomas, se limitou a explicitar o que já decorria dos regimes da transparência fiscal e das tributações autónomas e da teleologia intrínseca dos mesmos. A ser assim, por mera interpretação declarativa, baseada no elemento racional, no fim visado com a denominada “isenção” do art. 12º, a referência nele feita às «sociedades e outras entidades a que, nos termos do art. 6º, seja aplicável o regime da transparência fiscal» deveria, já à face da redacção inicial, ser interpretada como reportando-se apenas e na medida em que o regime da transparência fiscal transpunha obrigações tributárias para os respectivos membros. O que de todo em todo excluía as tributações autónomas atenta a sua natureza e finalidade.

Não assiste ao recorrente, desta forma, razão quando afirma que a partir da alteração introduzida ao art. 12º do CIRC pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, passou a estar sujeita à tributação em despesas confidenciais quando antes o não estava, porquanto estamos a falar de despesas avulsas sujeitas a tributação autónoma, cujo regime não sofreu qualquer alteração com a consagração do regime da transparência fiscal. Os agrupamentos complementares de empresas já pagavam e continuaram a pagar autonomamente as despesas confidenciais que sejam da sua autoria, nada se modificou.

Em face do exposto, afigura-se claro que a alteração introduzida ao art. 12º do CIRC pela Lei n.º 109-B/2001 não é uma lei inovadora, porque de facto nada inovou, tendo-se limitado a explicitar o que já decorria da ordem jurídica e de forma clara por aplicação das regras de interpretação e aplicação da lei. Ora, se a regra de direito era certa na legislação anterior e a nova lei o vem apenas confirmar de modo expresso, não se vê razão para não considerar esta norma como interpretativa<sup>(21)</sup>, nada impedindo a sua aplicação desde o início de vigência da norma interpretada<sup>(22)</sup>.

E, acompanhando, mais uma vez BAPTISTA MACHADO<sup>(23)</sup>, “a razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar uma das interpretações possíveis da lei antiga com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas”, no fundo, a lei interpretativa não será, nesse caso, substancialmente retroactiva.

Como quer que seja, enquanto norma interpretativa, a nova redacção do art. 12º do CIRC aplica-se mesmo aos processos anteriores, como, aliás, se conclui do art. 13º, n.º 2, do CIRC sem que daí possa advir qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Assim sendo, a sentença recorrida que decidiu neste sentido não merece qualquer censura, devendo manter-se, negando-se, em contrapartida, provimento ao presente recurso jurisdicional.

### III- DECISÃO

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente e procuradoria em 1/6.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (Segundo a redacção dada pelo art. 29º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.)

<sup>(2)</sup> (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30.)

<sup>(3)</sup> (Nos termos do n.º 4 do art. 32º.)

<sup>(4)</sup> (Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1994, pp.245-46.)

<sup>(5)</sup> (Parecer publicado na *Colectânea de Jurisprudência*, ano XIV, tomo IV, citado no Acórdão do STA de 4 de Fevereiro de 1998, proc. n.º 21731, in Apêndice ao *Diário da República*, 8 de Novembro de 2001.)

<sup>(6)</sup> (Subjacente à criação do regime da transparência fiscal esteve o objectivo de evitar abusos resultantes da faculdade de escolher a forma societária apenas com o objectivo de conseguir uma poupança fiscal. Para maiores desenvolvimentos, cfr. PEDRO COSTA AZEVEDO, *O Regime de Transparência Fiscal em Portugal*, texto policopiado, 2005, pp. 9 ss.; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 361 ss.; RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 40 ss.; JORGE MAGALHÃES CORREIA, “Transparência Fiscal das Sociedades de Profissionais”, *Fisco*, n.º 7, Abril 89, pp. 3 ss.; e RUI BARREIRA, “As Sociedades e os Sócios: Regime Tributável”, *Fisco*, n.º 20/21, Maio/Junho 1990, pp. 66 ss.)

<sup>(7)</sup> (PEDRO COSTA AZEVEDO, *ob. cit.*, p. 9.)

<sup>(8)</sup> (Já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no art. 81º, n.º 3, do CIRC os seus custos são fiscalmente aceites ainda que dentro de certos limites.)

<sup>(9)</sup> (Cfr. *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 202/203.)

<sup>(10)</sup> (Cfr. o Voto de Vencido do Senhor Conselheiro VÍTOR GOMES ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011.)

<sup>(11)</sup> (Referindo-se à razão de ser da violenta penalização fiscal que incide sobre as despesas de representação, RUI MORAIS pondera que é por se supor que lhes “estão subjacentes pagamentos não declarados pelos respectivos beneficiários, muitas vezes associados a práticas ilegais como a corrupção” (cfr. *Apontamentos...IRC*, cit., p. 203).)

<sup>(12)</sup> (Cfr. *ob. cit.*, p. 407.)

<sup>(13)</sup> (Cfr. *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 138.)

<sup>(14)</sup> (Consoante se trate das entidades referenciadas no n.º 1 ou no n.º 2 do art. 6º do CIRC, respectivamente.)

<sup>(15)</sup> (Cfr., entre outros, o Acórdão do STA de 29 de Fevereiro de 2012, proc. n.º 441/2011.)

<sup>(16)</sup> (O argumento da pretensa “isenção” como fundamento para não pagar tributações autónomas também não procede porque os próprios sujeitos passivos totalmente ou parcialmente isentos em sentido técnico de IRC, ou que não exerçam a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, também, estão sujeitos a tributações autónomas e, por sinal, com taxas mais elevadas (cfr. o n.º 2 do art. 81º do CIRC).)

<sup>(17)</sup> (Repare-se que as entidades sujeitas ao regime da transparência, embora fiquem dispensadas do pagamento do IRC, isto é, da obrigação principal, continuam a ser sujeitos tributários para efeitos designadamente de obrigações acessórias. Nas palavras de CASALTA NABAIS “Em termos de obrigações acessórias, mormente de obrigações declarativas, é de ter presente o que dispõe o n.º 6 do art. 94º do CIRC, segundo o qual a não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do art. 5º não desobriga estas da apresentação da declaração de inscrição, de alterações ou de cancelamento no registo de sujeitos passivos de IRC e da declaração periódica de rendimentos. Há, assim, lugar a uma dupla obrigação periódica de rendimentos - a obrigação de declaração da sociedade em sede do IRC, relativamente ao lucro apurado, e a obrigação de declaração de cada um dos sócios no quadro da declaração de rendimentos que tem que fazer em sede do IRS ou do IRC, no respeitante ao correspondente rendimento imputado” (*ob. cit.*, p. 363).)

(<sup>18</sup>) (No sentido de que as tributações autónomas não prejudicam a sua sujeição a IRC, quando realizadas por pessoas colectivas por tais despesas não serem dedutíveis na determinação do lucro tributável, cfr. CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 384.)

(<sup>19</sup>) (RUI MORAIS considera que sendo difícil descortinar a natureza desta forma de tributação é ainda mais difícil perceber a razão pela qual ela aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento (cfr. *ob. cit.*, p. 203). No mesmo sentido, estranhando a inserção das tributações autónomas em IRC, cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Alameda, Coimbra, 2011, p. 293, nota (470).)

(<sup>20</sup>) (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 12/1/2011, voto de vencido do Conselheiro Victor Gomes. No mesmo sentido, cfr. SÉRGIO VASQUES, *idem.*)

(<sup>21</sup>) (Neste sentido, cfr. o Acórdão do STA de 4 de Fevereiro de 1998.)

(<sup>22</sup>) (SALDANHA SANCHES (*ob. cit.*, p. 193 ss.) suscita a questão da eventual inconstitucionalidade das leis interpretativas em face ao art. 103º, n.º3, da CRP. Sem excluir que em algumas situações essa possa ser a solução mais adequada, não cremos que a situação dos autos possa caber nesses casos, uma vez que, julgamos ter demonstrado que a nova redacção dada ao art. 12º do CIRC era perfeitamente dispensável, por já decorrer das normas em vigor.)

(<sup>23</sup>) (*Ob. cit.*, pp. 246-47.)

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Pluralidade de execuções.*

### Sumário.

- I — *Se as execuções são autuadas em diferentes processos, a oposição deduzida numa delas não pode projectar os seus efeitos processuais nas demais, sem que as execuções sejam reunidas num único processo.*
- II — *Apesar da oposição ter a natureza de contra-acção, o nexó funcional que une a oposição à acção executiva impede que uma só oposição possa servir de instrumento para obstar a eficácia de títulos executivos diversos daquele que fixou o fim e os limites da acção.*
- III — *O juiz não viola o poder de conformação do processo estabelecido no artigo 265º do CPC, se não ordena ao órgão de execução fiscal a apensação das execuções, uma vez que a autoria desse acto não é da sua competência.*
- IV — *A oposição a execuções processadas autonomamente constitui uma excepção dilatória inominada.*

Processo n.º 867/11-30.

Recorrente: José Jorge Moreira de Freitas.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. José Jorge Moreira Freitas, com os demais sinais dos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, no processo de oposição que deduziu contra 11 execuções fiscais, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Nas respectivas alegações, concluiu o seguinte.

1. A Sentença recorrida (ao absolver a Fazenda Pública da instância, com base na alegada verificação de uma excepção dilatória inominada no entendimento que o recorrente devia ter apresentado uma oposição por cada um dos onze processos de execução fiscal contra si revertidos) é ilegal, pois faz uma errada interpretação e aplicação das normas indicadas (arts. 288º, n.º 1, alínea e), 493º n.ºs 1 e 2, 494º, 495º e 660º, n.º 1 do CPC) e viola os princípios da economia processual e da realização da justiça.

2. Há uma indisputável relação factual, material e jurídica de completa identidade entre todos os processos executivos em causa: é o mesmo devedor originário; as execuções e reversões foram instauradas pelo mesmo serviço de finanças; o acto de reversão é o mesmo para todos os processos; o revertido — agora oponente — é o mesmo em todos os processos; a argumentação que conduz à reversão é exactamente a mesma; as datas da citação das reversões contra o agora recorrente são praticamente iguais; o meio de reacção do oponente seria sempre o mesmo (oposição à execução); o tribunal competente para receber essa acção sempre seria o mesmo; os factos e o direito mobilizados pelo oponente são, invariavelmente, os mesmos, redundando numa incontornável identidade entre os pedidos e as causas de pedir.

3. Não há qualquer norma fiscal imperativa que impeça que uma mesma oposição à execução incida sobre vários processos executivos, numa relação factual, material e jurídica de identidade.

4. As razões sistemáticas e teleológicas propendem para o resultado perfilhado pelo recorrente: a celeridade e economia processual aconselham a imperativa junção de várias execuções no mesmo processo de oposição à execução, como forma de garantir a celeridade processual e a boa realização da justiça, até porque em matéria fiscal o credor tributário não fica melhor tutelado com a disseminação de processos de oposição — cfr. art. 97.º da LGT.

5. A junção de várias execuções fiscais em fase de reversão (numa relação de identidade factual, material e jurídica) numa mesma oposição à execução não prejudica a tutela do credor tributário, mas beneficia-a sobremaneira. O seu crédito não fica perigado, mas processualmente fortalecido.

6. A excepção dilatória não pode vingar: até porque se estriba numa argumentação de natureza civilística, não aplicável ao processo fiscal actual, que é um processo de massas (e de direito público), com enorme pendência e volume de processos — quando a retórica civilística esgrimida na Sentença está pensada para o processo civil (privado e não de massas), num contexto com mais de 40 anos (sem pendências de processos e atrasos na justiça).

7. E, por isso, a sentença recorrida, ao abster-se de conhecer o mérito da causa, fez errada aplicação e interpretação, entre outros, do art. 203º do CPPT e dos arts. 288º, n.º 1, alínea e), 493º n.ºs 1 e 2, 494º, 495º e 660º, n.º 1 do CPC.

8. Se porventura viesse a vingar a tese da sentença recorrida — o que não se consente — e, acto contínuo, o ora recorrente se visse forçado a apresentar onze acções em separado, é mais que provável que as mesmas viriam a ser apensadas a *posteriori*, nos termos e em conformidade com o disposto no art. 275.º do CPC. E com isso, confirma-se a violação flagrante e ostensiva do princípio da economia processual e que a junção dos processos na mesma acção judicial é a forma de melhor realização da justiça efectiva.

9. Os processos de execução fiscal em causa devem considerar-se materialmente apensos, nos termos do art. 179º do CPPT, em função do teor das informações efectuadas pela Administração tributária (que nunca aduziu razões materiais que obstariam à apensação (art 179º, n.º 3, do CPPT), e tendo por base a boa interpretação da lei, dos princípios jurídicos (celeridade, economia processual e realização da justiça), amparadas pela jurisprudência e na mais avisada doutrina actual.

10. Cabe ao juiz, no uso dos seus poderes de direcção e de inquisitório, nos termos do art. 265º do CPC, conformar a lide e apensar aquelas acções.

11. Admitir a tese vertida na sentença recorrida importaria uma intolerável e incompreensível sobrecarga para o sistema judicial, que em nada o favorece e em nada favorece as garantias de justiça. Este é, aliás, o entendimento assumido pela jurisprudência do STA, Acórdão proferido no processo 0996/10, em 02/24/2011.

12. A fase processual em que ocorreu a decisão recorrida, importaria também que o Tribunal a *quo* tivesse chegado a um conclusão distinta da ora recorrida: não se consente que o Tribunal tenha deixado o processo chegar ao momento da decisão final para se escudar num verdadeiro *non liquet* formal.

13. Tal implica a postergação desnecessária, desadequada e desproporcional do princípio da economia processual, sem que, contudo, daqui resulte um qualquer acréscimo de justiça ou sequer a salvaguarda de outros interesses.

14. Se acaso prevalecesse a tese da sentença recorrida — o que se admite à cautela, por dever de patrocínio — então à procedência da excepção dilatória deveria seguir-se a possibilidade expressamente indicada no texto do presente Acórdão (para evitar mais dúvidas) que o oponente (agora recorrente) pode deduzir novas oposições autónomas, nos 30 dias após o trânsito do presente processo, com aproveitamento dos prazos (art. 289.º, n.º 2, do CPC).

1.2. O Ministério Público pronunciou-se no sentido da procedência do recurso, com anulação do processado desde o despacho liminar e a ordenação ao órgão de execução fiscal para se proceder à apensação das execuções.

2. A sentença recorrida, na parte relevante, tem o seguinte teor:

“*Questão prévia:*

*Resulta dos autos que o ora Oponente veio apresentar a presente Oposição relativamente aos seguintes processos de execução fiscal n.ºs 3565199701014960, 3565199601023268, 356519950101732, 3565200001019643, 3565200001019384, 3565200101001825, 3565200001016008, 3565199801014544, 3565200001014862, 3565199701023314 e 3565199801011294, instaurados contra a sociedade “BAS-REBOQUES BASCULOS REBOQUES E SEMI REBOQUES, NIF 502 195 045, com sede em Apartado 3005, Alfena, a correrem termos no Serviço de Finanças de Valongo.*

*Ora, de acordo com o teor da Informação do Serviço de Finanças de Valongo a fls. 407 dos autos as execuções fiscais às quais se opõe o ora Oponente não se encontram apensadas.*

*Foram elaborados projectos de reversão para cada um dos processos individualmente, relativamente aos quais o ora Oponente se pronunciou em sede de audição prévia independentemente.*

*Foram proferidos despachos de reversão em cada uma das execuções e efectuada a citação em cada uma das execuções.*

*Como resulta inequivocamente da matéria de facto a presente Oposição vem deduzida contra diversas execuções fiscais que, apesar de todas elas terem revertido contra o ora Oponente, não se encontram apensadas.*

*A questão que se levanta é a da admissibilidade de o Executado/ora Oponente por reversão se defender das execuções mediante uma única petição?*

*Afigura-se -nos que não.*

*Desde logo, por força da natureza da oposição à execução fiscal. Como tem vindo a afirmar a doutrina, «Conquanto a oposição apresente a fisionomia de uma acção, instaurada pela apresentação duma petição inicial, a verdade é que ela funciona como contestação. O seu fim é impugnar a própria execução fiscal; daí o nome de oposição» (Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 4ª edição, nota 2 ao art. 285.º, pág. 603.) e «a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente» (Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 4ª edição, nota 2 ao art. 203.º, pág. 865).*

*Assim, afigura-se insustentável a possibilidade de, mediante uma única petição inicial, deduzir oposição contra execuções fiscais que não estejam apensadas.*

*É indefensável a tese de que pode deduzir-se, mediante uma única petição inicial, oposição contra várias execuções que não se encontrem apensadas.*

*Por certo, ninguém sustentará que possam contestar-se diversas acções que corram separadamente contra o mesmo réu mediante uma única contestação, ainda que instauradas pelo mesmo autor.*

*Resta aferir das consequências da dedução de uma única oposição contra cinco execuções fiscais que não se encontram apensadas.*

*Qual a consequência desse comportamento processual irregular?*

*A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas (situação similar a uma única contestação por que o réu pretendesse defender-se de várias acções que corressem em separado) constitui uma razão obstativa do conhecimento do mérito e, por isso, uma excepção dilatória (A excepção dilatória, segundo MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, pág. 129, consiste na «arguição de quaisquer irregularidades ou vícios de natureza processual que faz obstáculo - se não for sanada, quando a lei o consinta - à apresentação do mérito da causa (bem ou mal fundado na pretensão do autor; procedência ou improcedência da acção) no processo de que se trata ou pelo tribunal onde ela foi proposta», nos termos do art.493.º, n.ºs 1 e 2, do CPC.*

*Excepção dilatória inominada, porque não consta do elenco meramente exemplificativo do art.494.º do mesmo Código.*

*Essa excepção, se detectada na fase liminar, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do art. 234.º-A, n.º 1, do mesmo Código.*

*Se não detectada liminarmente, a excepção dilatória deve ser conhecida na sentença, dando origem à absolvição da instância, nos termos do disposto nos arts. 288.º, n.º1, alínea e), 493º n.ºs 1 e 2, 495º e 660º, n.º 1, do CPC.*

*Convirá esclarecer que não incumbe ao Tribunal pronunciar-se sobre a efectivação da apensação das execuções, apensação que tem de ser ordenada e realizada, oficiosamente ou a pedido do executado, pelo órgão de execução fiscal, em harmonia com o preceituado no art.º179º do CPPT.*

*Não existe qualquer outra questão prévia ou excepção dilatória que obste ao conhecimento do mérito da acção.*

*Fica prejudicado o conhecimento do mérito da acção.*

*Pelo exposto, julga-se verificada a excepção dilatória inominada que determina, como consequência, a absolvição da Fazenda Pública da instância, nos termos do disposto nos arts. 288.º, n.º1, alínea e), 493º n.ºs 1 e 2, 495º e 660º, n.º 1, do CPC, aplicável “ex vi” art.2º, al.e), do CPPT.*

3. Como se acaba de ler, a sentença recorrida considerou que não é possível deduzir uma única oposição a várias execuções fiscais que foram atuadas em processos distintos, com o fundamento de que: (i) a oposição funciona na dependência da execução fiscal, como uma «contestação» à pretensão do exequente; (ii) e certamente ninguém pode sustentar que se possa contestar diversas acções que corram «separadamente» contra o mesmo réu mediante uma única contestação, ainda que instauradas pelo mesmo autor.

O recorrente não aceita esta argumentação, por entender que: (i) não há qualquer regra fiscal imperativa que impeça que uma mesma oposição à execução incida sobre vários processos; (ii) a celeridade e economia processual aconselham a imperativa junção de várias execuções no mesmo processo de oposição à execução; (iii) os processos de execução em causa devem considerar-se materialmente apensos, nos termos do art. 179º do CPPT, em função do teor das informações efectuadas pela administração tributária; (iv) o juiz tem o poder de, nos termos do art. 265º do CPC, conformar a lide e

apensar as execuções; (v) a fase processual em que ocorreu a decisão recorrida impunha a apensação das execuções.

Esta matéria já foi por várias vezes julgada neste Tribunal, sempre no sentido de que a dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais constitui excepção dilatória inominada que obsta ao conhecimento do mérito (cfr. acs. de 5/12/2007, rec. n.º 0795/07, de 9/9/2009, rec. n.º 0521/09, de 14/09/2011, rec. n.º 0242/11 e de 25/1/2012, rec. n.º 0802/11).

Esta jurisprudência, produzida de forma reiterada e uniforme, sustenta-se no seguinte:

(i) “*não sendo a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, mais do que uma contestação a esta, 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*” (cfr. rec. n.º 521/09);

(ii) “*afigura-se-nos insustentável a dedução de uma única oposição contra execuções fiscais que não estejam apensadas. Por certo, ninguém sustentará que possam contestar-se diversas acções que corram separadamente contra o mesmo réu mediante uma única contestação, ainda que instauradas pelo mesmo autor e com idêntica fundamentação*” (cfr. rec. n.º 0802/11);

(iii) “*sendo certo, 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*” (cfr. rec. n.º 0242/11);

(iv) “*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 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*” (cfr. rec. n.º 0242/11);

(v) “*A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas constitui uma razão obstativa do conhecimento do mérito e, por isso, uma excepção dilatória*” (cfr. rec. n.º 0802/11).

É evidente que, sendo a oposição um acto processual mediante o qual o executado pretende colocar em crise a pretensão executiva do credor tributário, ela pressupõe, do ponto de vista formal, a *unidade de processo*, ainda que o mesmo possa comportar uma pluralidade de execuções. Se a Fazenda Pública promove contra o mesmo devedor mais do que uma execução no *mesmo processo*, não pode deixar de se entender que a oposição do executado pode abranger todas elas; mas se as execuções são autuadas em *diferentes processos*, a oposição deduzida numa delas não pode projectar os seus efeitos processuais nas demais, sem que as execuções sejam reunidas num único processo. Na primeira situação, embora do ponto de vista substancial as execuções sejam tantas quantas as dívidas que o processo se destina a satisfazer, formalmente a execução é uma só; na segunda, não só há uma pluralidade de execuções como, do ponto de vista formal, há uma pluralidade de processos. Ora, se há uma pluralidade de pretensões executivas formuladas em processos diferentes, ainda que conexas, só a junção das causas poderá legitimar a dedução de uma única acção de oposição a todas elas.

A oposição à execução não é uma contestação, ainda que por excepção, à existência e subsistência do direito de crédito a que se refere o título executivo. Como refere Anselmo de Castro, sendo o título condição suficiente da acção executiva, a oposição do executado surge como «algo de extrínseco à acção (e não de interno a ela), tomando o carácter de uma contra-acção apenas para efeitos da execução, tendente a destruir os efeitos do título e da acção executiva» (cfr. *A Acção Executiva Singular, Comum e Singular*, Coimbra Editora, 1973, pág. 47).

À primeira vista, estruturar a oposição como uma «*oposição-acção*», segundo o modelo de um acção declarativa que corre por apenso ao processo de execução (cfr. art. 213º do CPPT), e não como uma «*oposição-contestação*» integrante da própria acção executiva, poderia levar a pensar que no mesmo processo de oposição é possível cumular contra o mesmo exequente várias pretensões de conteúdo opositivo, tendo em vista obstar à produção dos efeitos de diversos títulos executivos e das acções que neles se baseiam. Todavia, a autonomia da acção de oposição não pode ir tão longe que lhe permita actuar fora do processo em que foi deduzida. É que o processo de oposição, embora *estruturalmente* autónomo, está ligado *funcionalmente* ao próprio processo executivo em que é deduzida. Assim o refere Anselmo de Castro: «a oposição está instituída, *na e para a execução*, tão-só para os fins que a lei lhe fixa, *quando o executado a queira deduzir*, de suspender ou anular a execução» (cfr. ob cit. pág. 301).

Deste modo, o nexó funcional que une a oposição à acção executiva impede que uma só oposição possa servir de instrumento para obstar a eficácia de títulos executivos diversos daquele que fixou o fim e os limites da acção. Entre a acção executiva e a oposição há um nexó substancial, na medida que se insere no seu campo material (objecto), traduzido no título executivo, e um nexó formal, na medida em que se integra e (ou) releva na sequência processual da acção executiva, que com ela forma uma unidade processual. Por conseguinte, este nexó de derivação lógica entre oposição e acção executiva



torna desnecessária uma norma imperativa que proíba a dedução de uma única oposição para vários processos executivos,

A questão deve pois colocar-se num outro plano, que é o de saber se, em virtude da oposição unificada, as onze execuções fiscais contra quem ela foi deduzida, e que estavam a ser processadas autonomamente, deveriam por esse facto ser apensadas.

É claro que toda a retórica do recorrente é certa quanto ao interesse em se apensar as execuções fiscais que na mesma data contra ele reverteram, no pressuposto de que estão reunidas as condições legais para a apensação. Com efeito, as regras da *autuação conjunta* de execuções e de *apensação de processos* estabelecidas no n.º 2 do artigo 188º e no artigo 179º do CPPT, respectivamente, têm por fundamento os princípios da celeridade e economia processual e da boa realização da justiça, pois a sua operatividade proporciona economia de actividade processual e uniformidade de decisões.

Mas, tal como está desenhado o processo de execução fiscal, o juiz não tem o poder de ordenar à administração fiscal que proceda à junção das execuções. Apenas nas situações referidas no artigo 151º do CPPT é que podemos considerar que a execução fiscal é, pelo menos parcialmente, verdadeira jurisdição. Nesses casos deparamos com a série de acções e incidentes declarativos dispostos para assegurar a defesa do executado e que implicam o desenvolvimento efectivo de uma actividade jurisdicional. Fora desses casos, o processo executivo, embora tenha natureza judicial, no sentido de que segue o esquema próprio dos processos judiciais, é dirigido e instruído por uma entidade que não exerce a função jurisdicional. É o órgão de execução fiscal quem, officiosamente ou a pedido do executado, toma a iniciativa de proceder à apensação das execuções. Só ele tem competência e está em condições de saber se (i) as execuções se encontram na mesma fase; (ii) se há ou não prejuízo para cumprimento de formalidades especiais e (iii) ou qualquer outro motivo que possa comprometer a eficácia da execução.

Os actos processuais e os considerados simultaneamente processuais e materialmente administrativos, não incluídos no artigo 151º do CPPT, são da *exclusiva* responsabilidade da administração tributária. A *autoria* desses actos cabe à administração tributária, em regra, ao órgão de execução fiscal, apenas sujeitos ao *controle* (posterior) do juiz tributário, mediante a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT. A função do tribunal é pois meramente “fiscalizadora”, não lhe competindo praticá-los, substituindo-se ao órgão de execução fiscal, ou ordená-los, sem que tenha sido solicitado o reexame judicial.

Assim sendo, não se pode considerar que a ausência de uma de ordem de apensação das execuções fiscais ou de um despacho judicial a ordená-la directamente, tenha constituído violação do poder de conformação do processo estabelecido no artigo 265º do CPC. Os poderes de direcção e de instrução do juiz relevam apenas dentro da instância que está incumbido de julgar e não nos processos ou actos processuais da competência de outras entidades. Na parte não jurisdicional da execução fiscal, da competência do órgão de execução fiscal, a nulidade processual derivada da omissão de autuação conjunta ou do indeferimento da apensação das execuções fiscais, poderia ser arguida no processo, com possibilidade de reclamação com subida imediata, desde que susceptível de causar prejuízo irreparável (cfr. art. 278º do CPPT). Apenas nessa eventualidade é que o tribunal poderia ordenar a apensação das execuções fiscais.

É claro que a excepção dilatória inominada, em que consistiu a dedução de uma oposição a execuções processadas autonomamente, deveria ter sido conhecida no despacho liminar. Deixar desenvolver o processo até à decisão final, sem se conhecer desde logo da excepção, é bastante prejudicial à economia e celeridade processual, de que efectivamente o recorrente se queixa. Mas também do princípio da auto-responsabilidade das partes decorre que o ónus daquele prejuízo recai sobre quem apresentou de forma defeituosa a sua pretensão. Como o despacho de recebimento da oposição não faz caso julgado formal relativamente ao defeito de se instaurar uma única oposição contra execuções formalmente autónomas, não há outro remédio que não seja dirigir novamente a oposição a cada uma das várias execuções, uma vez que não há conhecimento de que tenha sido tomada qualquer decisão quanto à sua apensação num único processo.

Sendo impossível sanar a excepção, quer porque está em causa o interesse público da boa administração da justiça e não apenas interesse particular do oponente (cfr. n.º 2 do art. 288º do CPC), quer sobretudo porque a sanação interferiria na acção processual própria do órgão de execução fiscal, transformando o carácter “fiscalizador” da função do tribunal, não pode ser dado provimento ao recurso.

Anote-se, contudo, que os interesses legítimos do oponente, ora recorrente, ainda não estão irremediavelmente afastados: o artigo 289º do CPC consagra expressamente a possibilidade do oponente deduzir oposições autónomas contas as execuções, no prazo de 30 dias, contados do trânsito em julgado desta decisão.

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

**Acórdão de 21 de Março de 2012.****Assunto:**

*Venda judicial. Depósito do preço. Sanação da nulidade.*

**Sumário:**

- I — O artigo 253º do CPPT, seguindo a lei processual civil, admite a possibilidade da adjudicação da proposta mais vantajosa ser feita ao proponente que não esteve presente no acto de abertura e aceitação de propostas.*
- II — Essa situação não se compagina com a regra estabelecida na alínea e) do artigo 256º do CPC, interpretada no sentido de que o pagamento de pelo menos um terço do preço tem ser pago no acto de abertura e aceitação de propostas.*
- III — Constitui uma “carga excessiva”, violadora do princípio constitucional da proibição do excesso, vincular o proponente à sua proposta, com imposição de sanções pela falta de depósito imediato do preço, quando desconhece que a proposta foi aceite.*
- IV — A exigência do depósito no acto de aceitação de propostas tem por objectivo garantir ou reforçar o vínculo que foi constituído com a apresentação da proposta, como se fosse um “sinal confirmatório” da promessa de compra.*
- V — A irregularidade da falta de pagamento de pelo 1/3 do preço no acto de aceitação das propostas considera-se sanada se, dentro do prazo de 15 dias, o proponente que esteve ausente proceder ao pagamento da totalidade do preço.*

Processo n.º 974/11-30.

Recorrente: João Batista de Oliveira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. João Batista de Oliveira, com sinais nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente o incidente de anulação da venda judicial de um lote de terreno para construção penhorado no processo de execução fiscal n.º 2070200801022903 instaurado contra Agofati - Construção Civil, Lda.

Nas suas alegações, conclui o seguinte:

1. O Tribunal a quo entendeu, que ainda que se tivesse verificado a falta da totalidade ou 1/3 do preço no acto da abertura das propostas, isso não conferiria ao recorrente o direito de lhe ser adjudicado o bem, por ter apresentado a segunda melhor proposta.

2. Por essa razão o OEF poderia notificar como fez o proponente da melhor proposta para pagar a totalidade do preço e isso em nada influiria na decisão do OEF/credor, porque, com a notificação ou sem ela, o direito a aceitar a proposta do requerente ou a voltar a pôr o bem à venda era seu e não do proponente/requerente, pelo que entendeu não se tratar de acto idóneo a ser sancionado com qualquer nulidade nos termos do artigo 201º do CPC.

3. Entendimento que reputamos de errado, com o qual não concordamos, e cuja discordância passamos a enunciar, desde logo, o proponente que apresentou a melhor proposta, não estava presente no acto da venda e não depositou nem parte nem a totalidade do preço.

4. O artigo 256º do CPPT, impõe que no acto da abertura das propostas seja passada guia para que o proponente que apresentou a melhor proposta deposite a totalidade do preço, ou parte deste, não inferior a um terço.

5. Na execução fiscal, o depósito de pelo menos um terço do preço no acto da abertura das propostas, funciona como garantia ou caucionamento do preço, feito a posteriori, mas apenas e tão só, sobre a proposta vencedora, assumindo o depósito, o carácter de concretização ou de validação da própria proposta.

6. A violação do disposto na alínea e) do artigo 256º do CPPT consubstancia a preterição duma formalidade da venda, pela omissão dum acto prescrito pela lei numa determinada sequência de actos, constituindo irregularidade susceptível de consubstanciar nulidade processual.

7. E que afectou a cadeia dos subsequentes actos da venda, porquanto ou a venda teria de ficar sem efeito ou aceitar a proposta de valor imediatamente inferior, e nesse sentido, o adquirente do bem seria o recorrente, ou o OEF deveria ter determinado que a venda ficasse sem efeito, e efectuar a venda dos

bens através da modalidade mais adequada, não podendo o proponente remisso, sequer ser admitido a adquirir novamente os mesmos bens.

8. A referida violação ou irregularidade quanto à apreciação e aceitação das propostas, teve influência no exame e decisão do processo, ficando o mesmo ferido de nulidade.

9. Pelo que o recorrente não pode concordar com a douta solução jurídica veiculada na recorrida sentença, considera que a mesma violou e fez uma errada interpretação das normas jurídicas, constantes nos artigos 256º alínea e) do CPPT, 897º, 898º e 201º do CPC.

10. E a correcta interpretação destas normas, impõe que a venda deva ser anulada atento o disposto nos artigos 201º, nº1, 909º, nº1, alínea c) do CPC, aplicáveis por força do artigo 257º do CPPT, e feita nova venda, ou ser adjudicado o bem ao recorrente.

1.2. A fazenda Pública contra-alegou.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, em conformidade com a jurisprudência do STA.

2. Na sentença deram-se como assentes os seguintes factos:

1. A Administração Fiscal (AF) instaurou contra a executada, “Agofati - Construção Civil, Lda”, com o NIPC 506069303 e domicílio na Rua 5 de Outubro, Granho, Salvaterra de Magos, o Proc. de Execução Fiscal (PEF) nº2070200801022903, cfr. fls. 19/ss;

2. No referido PEF, a AT efectuou a penhora do imóvel inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo 634, da freguesia de Granho, concelho de Salvaterra de Magos;

3. A AT publicitou a venda, por meio de proposta em carta fechada, do referido imóvel, através de editais e anúncios, e anunciou o dia 11/05/2010, para a data da venda, cfr. fls. 31 e vº a 37 e vº, de cuja publicitação se destaca o seguinte (31vº/ss): «(...)As propostas poderão ser entregues directamente ou enviadas pelo correio, ou da internet através do Portal da Finanças, com a devida antecedência, em sobrescrito fechado dentro de outro envelope, com a indicação do número de processo e nome do executado, delas devendo constar o preço oferecido e a indicação e a assinatura do proponente. Só serão aceites as propostas que derem entrada neste Serviço de Finanças até as 15 horas do dia 11 de Maio de 2010. A abertura das propostas poderão assistir os executados, todos os proponentes, os interessados nos termos do art. 239º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e todos os que devidamente identificados, possam exercer o direito de remissão e preferência. (...)».

4. No dia 11/05/2010, a AT procedeu à abertura e aceitação de propostas, verificando que a proposta de maior montante, no valor de €15.300,00, foi apresentada por Ruben Manuel Pereira Neves e a proposta imediatamente a seguir, no montante de €15.100,00, foi apresentada pelo ora Requerente, João Batista Oliveira, cfr. fls. 38 e vº a 39vº.

5. AAT notificou o proponente Ruben da aceitação da proposta, pelo ofício n.º 1436, de 11/05/2010, a fls. 40 e vº, do qual se destaca o seguinte: «(...)Por não ter estado presente no dia e hora marcados para a abertura das propostas 2010-05-1, 15h00m, no âmbito da venda judicial n.º 2070.2010.20, promovida pela Administração Tributária contra o Executado AGOFATI CONSTRUÇÃO CIVIL LDA (NIF 506069303), fica por este meio notificado que foi aceite a sua proposta, por ser a de maior valor (€ 15.300,00). Mais fica notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da assinatura do aviso de recepção, efectuar o pagamento da totalidade do preço oferecido, nos termos do artigo 256.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) conjugado com o n.º 2 do artigo 897.º do Código de Processo Civil (CPC) mediante guias a solicitar neste Serviço de Finanças, sob pena, se não o fizer, da aplicação das sanções previstas na lei do processo civil, nomeadamente as previstas, no artigo 898º do CPC. (...)».

6. No mesmo dia 11/05/2010, pelas 15,10H, compareceu no referido Serviço de Finanças de Salvaterra de Magos o mandatário judicial do executado (Por reversão - fls. 21 e vº a 30 - da Agofati - Construção Civil, Lda), ora mandatário do requerente João Batista Oliveira, que a declarar, em auto de declarações que, em síntese, “que não estando presente o proponente que apresentou proposta de valor mais elevado, para proceder de imediato ao depósito de pelo menos 1/3 desse mesmo valor. Em consequência deveria o bem ter sido adjudicado à segunda proposta de valor mais elevado, uma vez que o proponente se encontrava presente. Nos sobreditos termos deve a presente venda ser anulada, (...)”, cfr. auto de fls. 41;

7. No dia 14/05/2010, o comprador Ruben procedeu ao pagamento da totalidade do preço do imóvel, cfr. fls. 43 e vº a 44 e vº e 66;

8. O comprador Ruben não esteve presente no acto de abertura de propostas e o requerente esteve presente;

9. A petição do presente incidente deu entrada em 21/05/2010, cfr. fls. 3. A situação de facto sobre a qual se pretende o reexame da decisão recorrida resume-se no seguinte: (i) num processo de execução fiscal foi designada a data para venda, mediante propostas em carta fechada, de um lote de terreno para construção, (ii) foram apresentadas propostas, entre as quais, a do recorrente, no valor de €15.100,00, e do contra-interessado, no valor de €15.300,00; (iii) no acto de abertura de propostas apenas esteve presente o recorrente; (iv) o órgão de execução fiscal notificou o contra-interessado para, no prazo de

15 dias, proceder ao pagamento integral do preço oferecido; (v) no acto de abertura de propostas, o recorrente arguiu a nulidade da venda pelo facto de não ter sido depositado, pelo menos, 1/3 do preço; (vi) no primeiro dia útil seguinte à notificação, o contra-interessado procedeu ao pagamento da quantia de €15.300,00.

Enquanto a sentença recorrida considerou que a totalidade do preço podia ser depositado no prazo de 15 dias, sem que seja afectada a validade da venda, o recorrente entende que, pelo menos 1/3 do preço, deveria ter sido depositado no acto de abertura de propostas, sobe pena de nulidade do acto de venda.

*Quid iuris?*

Este problema já foi julgado por este Tribunal, pelo menos três vezes, sempre no sentido de que o proponente tem que pagar a totalidade do preço ou parte dele, não inferior a um terço, no acto de abertura das propostas, e de que a notificação do proponente para depositar a totalidade do preço constitui uma nulidade processual susceptível de determinar a anulação da venda (cfr. acs. do STA de 24/9/2008, rec. n.º 7040/08, de 25/6/2009 rec. n.º 01107/08, de 25/5/2011, rec. n.º 0454/11).

Em tais processos repete-se a seguinte fundamentação:

*«A norma que aqui está em causa é a do artº 256º, alínea e) do CPPT que dispõe que “o funcionário competente passará guia para o adquirente depositar a totalidade do preço, ou parte deste, não inferior a um terço, em operações de tesouraria, à ordem do órgão de execução fiscal, e, não sendo feito todo o depósito, a parte restante será depositada no prazo de 15 dias, sob pena das sanções previstas no processo civil”.*

*Em anotação a este artigo, escreve Jorge Sousa, in CPPT, 5ª ed., vol. II, pág. 573, que, “como resulta do preceituado nas alíneas e) e f) deste artigo, no processo de execução fiscal o adquirente tem de depositar pelo menos um terço do preço no acto de abertura das propostas, em operações de tesouraria, à ordem do órgão de execução fiscal, e, não sendo feito todo o depósito, a parte restante será depositada no prazo de 15 dias, que pode ser prorrogado pelo órgão de execução fiscal até seis meses..., sob pena das sanções previstas na lei processual civil”.*

*Daqui resulta que, no acto de abertura das propostas, o adquirente terá que depositar, pelo menos, uma quantia não inferior a um terço da totalidade do preço.*

*Já vimos, que tal não aconteceu, uma vez que aquele esteve ausente nesse momento.*

*Quais as consequências?*

*Na execução comum, o problema está resolvido, uma vez que o proponente/adquirente deve necessariamente juntar à proposta, como caução, cheque visado ou garantia bancária, correspondente a 20% desse valor, sem o que a sua proposta não será admitida - artº 897º, n.º 1 do CPC.*

*Isto não é assim, já o vimos, no processo de execução fiscal, já que o adquirente é obrigado a depositar pelo menos um terço do preço no acto de abertura das propostas.*

*Estabelece o artº 898º, n.º 3 do CPC, que “ouvidos os interessados na venda, o agente da execução pode, porém, determinar, no caso previsto no n.º 1, que a venda fique sem efeito, aceitando a proposta de valor imediatamente inferior ou determinando que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular; não sendo o proponente ou preferente remisso admitido a adquiri-los novamente e perdendo o valor da caução constituída nos termos do n.º 1 do artigo 897.º”.*

*Da conjugação de todos estes preceitos legais, somos levados a concluir que deve entender-se que, na venda em processo de execução fiscal, se é certo que o proponente tem que depositar um terço do valor do preço, o não cumprimento desta obrigação só pode ter como consequência a não produção de efeitos da venda, a aceitação de proposta de valor imediatamente inferior ou a determinação que os bens voltem a ser vendidos mediante novas propostas em carta fechada ou por negociação particular.*

*Contudo, não foi isto que aconteceu no caso em apreço. Já vimos que o proponente, que apresentou a sua proposta, não depositou no acto qualquer importância. Não obstante, a administração tributária notificou aquele para fazer o depósito da totalidade do preço, no prazo de 15 dias, o que veio realmente a acontecer e em consequência do que lhe adjudicou o imóvel penhorado.*

*Por isso e na sequência da falta de pagamento do preço da venda, a omissão dos actos referidos no predito artº 898º, n.º 3, podendo ter influência na decisão do processo, não pode deixar de considerar-se nulidade processual (cfr. artº 201º, n.º 1 do CPC), que afecta os actos que deles dependem, designadamente os relativos à venda.*

*A existência de uma nulidade processual susceptível de afectar o acto da venda, constitui uma causa de nulidade desta, nos termos do referido n.º 1 do artº 201º e da alínea c) do n.º 1 do artº 909º do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artº 257º do CPPT. Assim, têm de ser anulados todos os actos posteriores ao despacho que ordenou a venda por propostas em carta fechada, relativos ao acto da venda. A não se entender assim, o comprador/proponente ficava, no processo de execução fiscal, em situação claramente privilegiada, não se compaginando tal interpretação com os legítimos interesses da Fazenda Pública».*

Mas o problema não é assim tão simples, porque o artigo 253º do CPPT, seguindo a lei processual civil, admite a possibilidade da adjudicação da proposta mais vantajosa ser feita ao proponente que não esteve presente no acto de abertura e aceitação de propostas. A alínea a) desse artigo diz apenas que os proponentes «*podem*» assistir à abertura de propostas; e a alínea c) estabelece que, no caso do preço mais alto ter sido oferecido, em separado, por mais de que um proponente e não se ter efectuado licitação entre eles, por não estarem presentes ou por nenhum quiser cobrir a proposta dos outros, «procede-se a sorteio para determinar a proposta que deve prevalecer».

Portanto, na hipótese do preço mais alto ser oferecido por mais do que um proponente, em consequência do sorteio, a venda pode ser adjudicada a um proponente que não esteve presente. Em vez de se entender que os proponentes ausentes desistiram da compra, por razões de racionalidade económica, a lei optou pelo sorteio das propostas, permitindo a adjudicação também aos ausentes. É pois uma medida que contribui para otimizar os resultados económicos do processo executivo a favor tanto do exequente, que pode beneficiar do pagamento integral que é proporcionado pela venda dos bens penhorados pelo valor real, quer do executado, que tem interesse em que os bens sejam vendidos pelo maior valor possível.

Ora, esta situação não se compagina com a regra estabelecida na alínea e) do artigo 256º do CPC, interpretada no sentido de que o pagamento de pelo menos um terço do preço tem ser pago no acto de abertura e aceitação de propostas, através, da emissão de guias e respectivo depósito, em operação de tesouraria, com junção ao processo do duplicado da guia. Esta formalidade da venda, que é possível efectuar quando os proponentes estão presentes, já não se compreende quando eles estão ausentes. Não é racional nem razoável pensar-se que a lei permite a adjudicação da proposta mais alta ao proponente ausente exigindo que o depósito da totalidade do preço, ou de 1/3, seja pago no momento da aceitação da proposta.

A regra da alínea c) do artigo 253º, que foi *expressis verbis* copiada do n.º 3 do artigo 893º do CPC, coaduna-se com a solução dada pela lei processual civil, que no n.º 2 do art. 897º impõe a obrigatoriedade de se notificar o proponente da aceitação da sua proposta e para procede em 15 dias ao pagamento da totalidade do preço. Mas já não joga com a regra da alínea f) do artigo 256º, pois se o proponente, por estar ausente, desconhece que a sua proposta foi vencedora, não lhe é possível pagar de imediato o preço ou parte do preço oferecido. Na realidade, não se compreenderia que com a aceitação da proposta nascesse a obrigação de pagar o preço, sem que o obrigado a pudesse desde logo cumprir por desconhecimento de que a mesma foi aceite.

Se a razão de ser da regra da alínea c) do artigo 253º é a racionalidade económica do processo executivo, proporcionando ao exequente a satisfação efectiva do seu interesse patrimonial, igual objectivo deve guiar a solução a dar quando se apura que o preço mais alto foi oferecido por um *único* proponente que está ausente. Esta situação, que não está prevista no artigo 253º, também não pode corresponder a desistência da compra, sob pena de incongruência com a situação em que o preço mais alto foi oferecido por mais do que um proponente.

Em determinadas situações, com as de «justo impedimento», caso fortuito ou de força maior, pode mesmo ser excessivo exigir-se do proponente a presença no acto de abertura das propostas e sujeitá-lo às consequências que a lei impõe para a falta do depósito do preço. É que, nessas circunstâncias, a falta do depósito da totalidade ou de 1/3 do preço no momento em que a proposta foi aceite, não significa necessariamente perda de interesse do proponente, em termos de se «determinar que a venda fique sem efeito».

Na venda por propostas, tendo em vista preservar os interesses da execução, há uma desigualdade no regime de vinculação: vinculação imediata do promitente-comprador à sua proposta, sem vinculação do promitente vendedor (cfr. Anselmo de Castro, *A Acção Executiva Singular Comum e Especial*, Coimbra Editora, 1973, pág. 209). Mas já constituirá uma “carga excessiva”, violadora do princípio constitucional da *proibição do excesso*, quando aplicado à conformação do processo, vincular o proponente à sua proposta (cfr. n.º 4 do art. 893º do CPC), com imposição de sanções pela falta de depósito imediato do preço, quando desconhece que a proposta foi aceite.

O problema está hoje resolvido pela nova redacção que a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro veio dar à alínea e) do artigo 256º do CPC, que deixou de exigir o pagamento da totalidade do preço ou de 1/3 no acto de abertura e aceitação das propostas. De certo modo pode dizer-se que esta alteração veio colmatar a dificuldade que existia em compatibilizar a norma com a situação em que o proponente da proposta que foi aceite, apesar de ausente no acto de abertura de propostas, mantém interesse na venda e paga a totalidade do preço nos 15 dias imediatos, mas sem ter depositado de imediato 1/3 desse preço.

Na redacção anterior, a vigente à data em que foi efectuada a venda que se pretende anular, a exigência do depósito imediato de pelo menos 1/3 do preço tinha como pressuposto implícito a obrigação do proponente (ou seu representante) *estar presente* no acto de abertura das propostas ou a obrigação de *se informar* se a proposta foi aceite e de *depositar* na mesma data o preço ou parte do preço oferecido.

Embora a norma não seja suficientemente clara quanto ao termo «*a quo*» a partir do qual se devem contar os 15 dias nela referidos, nem ao momento em que o funcionário passa as guias para o adquirente depositar o preço, o seu sentido não pode ser outro que não o de se exigir o pagamento *imediato* de pelo menos 1/3 do preço.

A razão de ser do depósito de uma fracção do preço impõe que ele seja contemporâneo do acto de aceitação da proposta. Diferente do que acontece na execução comum, em que se consagra o dever de caucionar a proposta, a fim de garantir maior grau de seriedade à sua apresentação (cfr. 897º, n.º 1 do CPC), na execução fiscal exige-se o depósito de pelo menos 1/3 que, além de representar o começo de cumprimento da obrigação, também tem *natureza confirmatória* da proposta aceite, porquanto reforça e garante o cumprimento do vínculo assumido.

É esta prova ou “sinal” que o exequente e demais interessados precisam de imediato para que o contrato preliminar, constituído pela proposta e aceitação, fique desde logo estabilizado. Com o depósito de 1/3 todos ficam a saber que há grande probabilidade da venda judicial produzir os seus efeitos nos 15 dias seguintes, adjudicando-se o bem vendido, com a entrega ao comprador do título de transmissão (art. 900º do CPC).

Sendo esta a interpretação a dar à alínea e) do artigo 256º do CPPT, na anterior redacção, a verdade é que dela não resultavam as consequências que podem advir para o proponente que não deposita de imediato 1/3 do preço da proposta aceite. Uma lacuna problemática, na medida em que a solução da lei processual civil está prevista apenas para a falta de depósito da *totalidade* do preço, caso em que ocorre um inadimplemento definitivo do contrato preliminar que legitima as sanções do artigo 898º do CPC. Pode defender-se que a falta do depósito *parcial* do preço deve ser havido como quebra do vínculo a que estava sujeito o proponente, impondo-se desde logo o recurso às referidas sanções. Mas, na perspectiva do proponente, nem sempre a falta do depósito parcial pode representar violação do respeito pela palavra dada e do *pacta sunt servanda*, pois, se por motivo que não lhe é imputável, não chegou a ter conhecimento de que a sua proposta foi aceite, não se pode dizer que «falta culposamente ao cumprimento de uma obrigação» (cfr. art. 801º do CCv).

Aplicando por analogia o artigo 898º do CPC (na redacção dada pelo DL n.º 226/2008, de 20/11), constatada a falta do depósito imediato de pelo menos 1/3 do preço, o órgão de execução fiscal está legitimado a tomar três medidas em alternativa: (i) determinar que a venda fique sem efeito e aceitar a proposta de valor imediatamente inferior; (ii) determinar que a venda fique sem efeito e efectuar a venda dos bens através de modalidade mais adequada; (iii) liquidar a responsabilidade do proponente, procedendo-se ao arresto e execução pela dívida do preço e pelas despesas resultantes do seu não pagamento pelo proponente aceite, sem prejuízo de procedimento criminal.

Este artigo deixa ao órgão de execução o poder de optar por uma entre três condutas possíveis, as quais se encontram previstas em alternativa na norma. A margem de livre decisão que o legislador deixa ao órgão de execução (*discricionariedade optativa*) não permite pois que se configure o interesse do promitente que apresentou a proposta de valor imediatamente inferior como um direito subjectivo à aquisição do bem posto em venda, podendo sempre escolher-se outra modalidade de venda ou exigir-se do proponente faltoso o cumprimento forçado.

É neste contexto que se deve analisar o significado que teve a notificação ao proponente que apresentou o preço mais alto para o depositar em 15 dias, sem que previamente tivesse depositado 1/3. Tal notificação não está prevista na alínea e) do artigo 256º do CPPT, quer para o depósito de 1/3 do preço, quer para o depósito da parte restante. A ser assim, sempre se poderia dizer que foi praticada uma formalidade que a lei não prevê, o que consubstancia nulidade processual quando susceptível de influenciar no decisão da causa (cfr. art. 201º do CPC).

Mas, para efeito de perfeição da venda judicial, o problema não está no facto de se ter notificado o proponente cuja proposta foi aceite, mas sim no facto de ele não ter depositado de imediato 1/3 do preço. É a falta desse depósito que eventualmente poderia anular a venda e não a existência de uma notificação para depósito da totalidade do preço, que até pode ter o sentido de uma “interpelação” para cumprimento voluntário, antes de se avançar para o cumprimento coercivo, uma das faculdades previstas quando há falta de depósito do preço.

Se atendermos à *ratio legis* do depósito de parte do preço no acto de abertura das propostas, pode facilmente concluir-se que o pagamento da totalidade do preço no prazo de 15 dias convalida a omissão do depósito de pelo menos 1/3 do preço oferecido. Como se referiu, a exigência do depósito no acto de aceitação de propostas tem por objectivo *garantir* ou *reforçar* o vínculo que foi constituído com a apresentação da proposta, como se fosse um “sinal confirmatório” da promessa de compra. Ora, o pagamento da totalidade do preço no prazo de 15 dias consome por completo esse objectivo, pois a falta da garantia não impede a concretização da venda judicial, que apenas produz efeitos com aquele pagamento (cfr. art. 900º do CCv). Após o pagamento integral do preço, torna-se irrelevante invocar que esse preço não foi garantido através da antecipação parcial de pelo menos 1/3, pois a finalidade desta exigência mostra-se conseguida com aquele pagamento. E mesmo que se considerasse o depósito de

1/3 como *condicio juris* da aceitação da proposta, o pagamento da totalidade do preço dentro do prazo legal dava-lhe a eficácia desejada para efeitos de legitimar o acto de adjudicação.

Portanto, a ter existido irregularidade no acto de aceitação da proposta, pelo não pagamento imediato de pelo menos 1/3 do preço, defende-se que essa “nulidade deverá considerar-se sanada, pois o pagamento imediato de um terço do preço tem em vista garantir o pagamento integral e, efectuado este, deixa de justificar-se a exigência da garantia» (cfr. Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. IV, 6ª ed. pág. 169).

E nem se diga que a irrelevância dessa nulidade é prejudicial aos demais proponentes, pois o órgão de execução fiscal, para além de não estar obrigado a adjudicar à proposta de valor imediatamente inferior, pode exigir do proponente que apresentou o preço mais alto o cumprimento coercivo daquilo a que se obrigou.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pelos fundamentos expostos, em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Casimiro Gonçalves* (Vencido, de acordo com a declaração em anexo) — *Ascensão Lopes*.

Declaração: Voto vencido, pois daria provimento ao recurso, de acordo e com fundamento na argumentação dos arestos deste STA mencionados no acórdão. (de 24.9.2008, rec. n.º 7040/08, de 25.6.09, no rec. 01107/08 e de 25.5.2011, rec. 0454/11).

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Instituto da Vinha e do Vinho. Representação em juízo.*

### Sumário:

*O Instituto da Vinha e do Vinho não é representado em juízo pela Fazenda Pública, pois que essa representação cabe a mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente desse instituto público.*

Processo n.º 1080/11-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

### Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. CRUZ & COMPANHIA, LD<sup>a</sup>, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 2704200701017306 contra si instaurada para cobrança de dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho, provenientes de taxas de promoção e juros de mora do período respeitante a Janeiro a Maio de 2007.

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

A) O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução, por erro na forma de processo e fundamento manifestamente improcedente, não tendo sido, alegadamente, invocado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

B) Tendo a petição inicial de oposição sido liminarmente aceite, constando dos autos uma contestação apresentada por quem não tem legitimidade para o efeito — como consta — e tendo sido tal contestação tida em conta pelo Tribunal a quo na decisão proferida, conforme melhor decorre do teor da respectiva fundamentação quando confrontado com os argumentos aduzidos pela Fazenda Pública em sede de contestação, reproduzidos na página 2 e 3 da sentença ora posta em crise, o Tribunal a quo não pode «desconsiderar a questão da legitimidade para representar o IVV nestes autos, em sede de contestação» (conforme melhor decorre da página 4 da sentença ora posta em crise).

C) A pretensão de oposição à execução da CRUZ & COMPANHIA respeita o elenco taxativo do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, bem como a pretensão por si deduzida tem viabilidade e conclusão, razão pela qual não é manifesta a sua improcedência.

D) Os vícios de ilegalidade da dívida exequenda que fundamentam a apresentação de oposição à execução aparecem exemplificados nas diferentes alíneas do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, sendo certo que, por forma a não violar o princípio constitucional de acesso ao Direito e aos tribunais, o legislador consagrou, na última dessas alíneas, um fundamento de carácter residual em que serão enquadráveis todas as situações que, não correspondendo a nenhum dos fundamentos elencados nas alíneas que o antecedem, não envolva a apreciação da legalidade da dívida exequenda, sendo provados apenas por documento.

E) Na petição de oposição à execução foram invocados, em suma e entre outros, os seguintes vícios: (i) a citação da executada fora do prazo estipulado no n.º 1 do artigo 188.º do CPPT; (ii) a falsidade do título executivo que subjaz aos presentes autos de execução.

F) O primeiro dos vícios apontados pela CRUZ & COMPANHIA na sua petição de oposição é enquadrável, precisamente, na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

G) O desrespeito do prazo previsto no n.º 1 do artigo 188.º do CPPT, consubstancia um fundamento que não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provado, simplesmente, a partir de documento, sendo certo que afecta a eficácia do acto de citação e consequente exigibilidade da dívida exequenda.

H) A falsidade do título executivo é expressamente enquadrável numa das alíneas do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, em concreto, na respectiva alínea c).

I) Nos presentes autos ocorre uma desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental que este exprime, que pode influir nos termos da execução.

J) Ao julgar que, in casu, se verifica fundamento manifestamente improcedente e erro na forma de processo, o Tribunal a quo violou o disposto no artigo 204.º, n.º 1, alíneas c) e i) do CPPT.

**1.2.** Juntamente com este recurso, subiu um outro recurso jurisdicional que o Oponente havia interposto da decisão proferida a fls. 77, de indeferimento do pedido de desentranhamento da contestação apresentada pela Fazenda Pública, no entendimento de que não é a esta mas ao Instituto da Vinha e do Vinho, enquanto instituto público dotado de personalidade jurídica, que compete representar esse Instituto em juízo.

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. Tendo sido notificada da contestação apresentada pelo RFP, a ora recorrente arguiu a nulidade da mesma, por entender que o IVV não é Fazenda Pública, que o IVV é um instituto público dotado de personalidade jurídica e que compete ao Presidente representar o IVV em juízo e fora dele, activa ou passivamente; requerendo, como tal, a nulidade do acto e o desentranhamento da peça processual, a dita contestação.

2. O Tribunal a quo proferiu douta sentença recorrida, no qual indeferiu a nulidade arguida pela reclamante.

3. Ora, atendendo que as normas constantes na Lei 3/2004, de 15 de Janeiro, são de aplicação imperativa e prevalecem sobre as normas especiais actualmente em vigor (cfr. artigo 1º n.º 2 da Lei 3/2004), dúvidas não podem subsistir que cabe ao Presidente do IVV representar o referido Instituto em Juízo ou na prática de actos jurídicos, tendo competência para constituir mandatários do instituto, em juízo e fora dele, incluindo com o poder de substabelecer.

4. É certo que ao representante da Fazenda Pública compete a representação em juízo de entidades públicas. E também não se duvida que o Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) é uma entidade pública.

5. No entanto, dispõe o art.º 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, com sublinhado nosso, que: “Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários, representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal”.

6. Os interesses da Fazenda Pública que cabe defender aos representantes da Fazenda Pública são os específicos interesses da administração tributária, não os do IVV, porquanto nenhuma lei expressa assim o indica.

7. Com efeito, a Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, não atribui competência ao Representante da Fazenda Pública para representar o IVV no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

8. O DL 46/2007, de 27 de Fevereiro, referente aos estatutos do IVV, também não contém qualquer norma que habilite o Representante da Fazenda Pública para representar o IVV no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.



9. Na verdade, o legislador não teve qualquer intenção de atribuir ao RFP competência nesta matéria pois, como se disse, a mesma não consta da lei.

10. Pelo contrário, e a própria a Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, cujas normas são de aplicação imperativa, que confere expressamente, como se disse, ao presidente do IVV poderes para constituir mandatário e para representar o referido Instituto em juízo e fora dele (cf. alínea n) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 21º e n.º 2 do artigo 25º-A da Lei n.º 3/2004 de 15 de Janeiro).

11. Mas mais, o n.º 4 do artigo 21º da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, dispõe expressamente que o Presidente do IVV pode sempre optar por solicitar o apoio e a representação em juízo por parte do Ministério Público, ao qual compete, nesse caso, defender os interesses do instituto.

12. Ora, se a lei confere ao Presidente do IVV a faculdade de poder optar por solicitar o apoio e a representação por parte do Ministério Público, sempre teria que se entender, por maioria de razão, que o legislador não teve qualquer outra intenção de atribuir ao RFP competência de representar, no processo de execução fiscal, o IVV.

13. Assim sendo, na ausência de lei expressa, não compete ao Representante da Fazenda Pública representar o IVV, “nos termos da lei”, no processo judicial tributário.

14. Pelo que, com todo o respeito que merece, a doutrina da decisão recorrida viola a letra da própria lei que atribui que atribui ao presidente do IVV poderes para constituir mandatário e para representar o referido Instituto em juízo e fora dele, incluindo, necessariamente, no próprio processo de execução fiscal.

15. Face ao exposto, a decisão ora recorrida viola expressamente o disposto no artigo 15.º, n.º1 do CPPT, no artigo 21º, n.º 1 e n.º 3 e no artigo 25º-A, n.º 2 da Lei n.º 3/2004 de 15 de Janeiro.

16. Nos termos do artigo 201º do CPC, a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

17. A contestação apresentada pelo RFP é um acto nulo, não previsto na lei, susceptível de influir no exame ou na decisão da causa.

18. A decisão ora recorrida, que entendeu que a contestação subscrita pelo RFP não padece de qualquer vício, viola a lei, pelo que, consequentemente, deve a mesma ser revogada, com as demais consequências legais.

SEM PRESCINDIR;

19. A dimensão normativa do artigo 15º do CPPT, fixada pela douda decisão em apreço, é ilegal, por violação de lei com valor reforçado, a Lei n.º 3/2004 de 15 de Janeiro, designada por Lei Quadro dos Institutos Públicos.

20. Compulsada a douda decisão, constatamos que o Tribunal a quo acompanha a posição sufragada por Jorge de Sousa, no seu CPPT anotado, 4ª ed., pág. 132, segundo o qual “os representantes da Fazenda Publica representam toda a Administração Tributária que não tiver representação especial prevista na lei”.

21. Porém, como já foi referido, nos termos da Lei-quadro dos Institutos Públicos, cabe ao presidente do IVV constituir mandatário e representar o referido Instituto em juízo e fora dele (cf. alínea n) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 21º e n.º 2 do artigo 25º-A da Lei n.º 3/2004 de 15 de Janeiro).

22. Face ao exposto, dúvidas não podem subsistir que a dimensão normativa do artigo 15º do CPPT, explanada na douda decisão ora recorrida, viola expressamente o disposto numa lei de valor reforçado, a Lei quadro dos Institutos Públicos, pelo que a mesma é ilegal.

23. Ilegalidade essa que aqui se invoca para os devidos efeitos.

Não há registo da apresentação de contra-alegações para qualquer um dos recursos.

**1.3.** O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu doudo parecer apenas sobre o recurso interposto da sentença, no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e substituída por acórdão declaratório da absolvição da Fazenda Publica da instância.

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir ambos os recursos, sendo, porém, essencial que se comece pela apreciação do recurso interposto do despacho interlocutório, de indeferimento da nulidade arguida pela Oponente com base na incorporação de uma peça processual (contestação) apresentada pela Fazenda Pública em representação do Instituto da Vinha e do Vinho, dado que o seu eventual provimento prejudicará necessariamente a apreciação do recurso interposto da sentença.

**1.5.** Esse despacho interlocutório, constante de fls. 77, tem o seguinte teor:

«A Oponente Cruz e Companhia, S.A. vem alegar que o Instituto da Vinha e da Vinha não é Fazenda Pública, pelo que a contestação apresentada pelo representante da Fazenda Pública constitui acto nulo nos autos, não previsto na lei e deverá vir mandada desentranhar, com as legais consequência

O Exmo. RPF respondeu que a competência do RPF vem expressa no artigo 15º do CPPT. Conclui que assim sendo, e porque não existe norma que a tal oponente, continuará a RFP com poderes para representar o Instituto em causa.

Notificado o IVV para se pronunciar veio este dizer que como bem refere o Ilustre Representante da Fazenda Pública, de acordo com o artigo 15º do CPPT, compete a este representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal. Com efeito, o DL n.º 99/97, de 27 de Abril, que aprovou a anterior lei orgânica do exIVV e o DL n.º 46/2007, de 27 de Fevereiro que veio estabelecer a actual lei orgânica do IVV.IP, nada referem quanto à representatividade do IVV em juízo, pelo que não existindo norma que a tal se oponha, continuará o Representante da Fazenda Pública, com poderes para representar o IVV.

A propósito do artigo 15 do CPPT Jorge de Sousa no seu CPPT anotado, 4ª edição, página 132 diz “...os representantes da Fazenda Pública representam toda a Administração Tributária que não tiver representante especial prevista na lei e não apenas a que se integra na Direcção Geral dos Impostos e na Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo.”.

O IVV foi criado pelo Decreto-Lei 304/86 de 22 de Setembro, reestruturado pela Lei 192/93 de 22 de Abril e Decreto-Lei 99/97 de 26 de Abril. Neste diploma, no artigo 33º, diz-se que a cobrança coerciva das taxas se realiza no processo de execução fiscal. Nada se estipula quanto à representação do IVV nesse processo. Tudo isto para dizer que não prevendo a lei representação especial para o IVV, vale a regra geral enunciada no penúltimo parágrafo, ou seja a da representação do IVV pelo RPF.

Assim, não se vislumbrando fundamento para a invocada nulidade indefere-se o requerido.

Custas do incidente que se fixam em 5 UC.».

**1.6.** A questão jurídica colocada no recurso do despacho interlocutório passa por saber se a Fazenda Pública tem ou não competência para representar o Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) no âmbito de um processo judicial de oposição a execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas a este Instituto.

Tal questão foi já diversas vezes analisada e decidida neste Supremo Tribunal, tendo-se firmado o entendimento, actualmente pacífico, de que o IVV não é representado em juízo pela Fazenda Pública, mas, antes, por mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente desse Instituto, como se pode ver pela leitura, entre outros, dos seguintes acórdãos: de 20/05/2009, de 13/01/2010, de 31/10/2010, de 26/01/2011, de 9/02/2011, de 2/03/2011 e de 30/30/2011, nos recursos n.ºs 388/09, 1129/09, 1129/09, 1050/10 e 45/11, 46/11 e 197/11, respectivamente.

Na verdade, o Instituto da Vinha e do Vinho, com atribuições definidas no Decreto Lei n.º46/2007, de 27 de Fevereiro, e com a organização interna constante dos Estatutos aprovados pela Portaria n.º 219-H/2007, de 28 de Fevereiro, tem, inquestionavelmente, a natureza de instituto público integrado na administração indirecta do Estado (cfr. artigo 1.º, n.º 1, do DL n.º 46/2007).

Ora, tendo em conta que nenhum desses diplomas contém disposição que atribua à Fazenda Pública a sua representação em juízo, há que atender a essa natureza de instituto público e à Lei-Quadro destes institutos, vertida na Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, onde se determina que «*As normas constantes da presente lei são de aplicação imperativa e prevalecem sobre as normas especiais actualmente em vigor, salvo na medida em que o contrário resulte expressamente da presente lei*» [artigo 1.º n.º 2], competindo ao conselho directivo, no âmbito da orientação e gestão do instituto, «*Constituir mandatários do instituto, em juízo e fora dele, incluindo com o poder de substabelecer*» [artigo 21.º, n.º 1, alínea n)], sendo que «*Os institutos públicos são representados, designadamente, em juízo ou na prática de actos jurídicos, pelo presidente do conselho directivo, por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados*» [artigo 21.º, n.º 2].

Esta aplicação ao IVV da disciplina constante da Lei-Quadro justifica-se perante a sua natureza jurídica, pois como ensina FREITAS DO AMARAL <sup>(1)</sup> e se deixou explicado nos citados arestos, «*os institutos públicos (são) entidades juridicamente distintas do Estado e os seus órgãos dirigentes são, em princípio, órgãos do instituto público e não órgãos do Estado; o seu pessoal é privativo do instituto público, não é funcionalismo do Estado; as suas finanças são para-estaduais, não são finanças do Estado; o seu património é próprio, não é património do Estado. Ora, sendo pessoas jurídicas distintas do Estado, com personalidade jurídica própria não obstante integrem a administração estadual indirecta, o que é adequado à sua natureza é que sejam representadas em juízo pelos seus órgãos próprios ou por quem por eles for designado.*»

Por outro lado, e como também se deixou dito nos citados arestos, «*esta foi, a orientação assumida por este Tribunal relativamente à representação em juízo em oposição à execução fiscal do “Instituto do Emprego e da Formação Profissional, I.P.” (Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008, rec. n.º 968/07) e ao “Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas - IFADAP” (Acórdão de 31 de Janeiro de 2008) e que aqui sufragamos igualmente, não obstante estar em causa uma reclamação judicial e não uma oposição e ser outro o Instituto Público em causa.*» - cfr. acórdão de 20 de Maio de 2009, no recurso n.º 388/09.

Em suma, cabendo a representação em juízo do IVV a mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente desse Instituto, carece o representante da Fazenda Pública de legitimidade para assegurar essa representação, pelo que assiste razão à Recorrente quanto à questão que suscita, devendo ser determinada a notificação do IVV, na pessoa do seu representante legal, para, querendo, apresentar contestação ao processo de oposição à execução fiscal nos termos previstos no artigo 210.º do CPPT.

Termos em que importa conceder provimento ao recurso interlocutório, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do recurso interposto da sentença.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso do despacho interlocutório constante de fls. 77, que se revoga para que seja proferido novo despacho que, deferindo o requerido, determine a notificação do IVV na pessoa do seu representante legal para contestar nos termos previstos no artigo 210.º do CPPT;
  - anular, em consequência, todo o processado posterior ao mesmo despacho;
  - não tomar conhecimento do objecto do recurso interposto da sentença.
- Sem custas.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

---

(<sup>1</sup>) in “Curso de Direito Administrativo”, volume 1, 3.ª edição, 2006, pág. 380.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Execução fiscal. Prazo do artº 188º, n.º 1 do CPPT. Falsidade do título executivo como fundamento de oposição à execução fiscal.*

### Sumário:

1. *O prazo constante do n.º 1 do artº 188º do CPPT tem natureza ordenadora e disciplinar e a sua ultrapassagem, por si só, não tem qualquer efeito sobre a dívida, não implicando, nomeadamente, a sua extinção.*
2. *A fixação daquele prazo tem exclusivamente a ver com a celeridade que se pretende para a execução fiscal e não assumindo relevância nem como causa de extinção, nem sequer de suspensão da execução fiscal não constitui fundamento de oposição à execução fiscal.*
3. *A falsidade do título executivo, fundamento de oposição à execução fiscal vertido na alínea c) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, é a que decorre da discrepância entre o título executivo e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se diz estarem-lhe subjacentes.*
4. *Assim, a divergência entre a realidade e o acto tributário que subjaz aos instrumentos de cobrança, não constitui falsidade do título executivo, podendo constituir um vício não deste, mas do acto de liquidação subjacente aos instrumentos de cobrança.*

Processo n.º 1119/11-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. CRUZ & COMPANHIA, LD<sup>a</sup>., pessoa colectiva n.º 500.339.074, com sede em Lageosa do Dão, concelho de Tondela, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Viseu que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 2704200701017314 contra si instaurada pela Fazenda Pública, por dívidas ao IVV, relativas ao período de Janeiro a Maio de 2007, respeitantes a taxas de promoção, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução, por erro na forma de processo e fundamento manifestamente improcedente, não tendo sido, alegadamente, invocado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

B). A pretensão de oposição à execução da CRUZ & COMPANHIA respeita o elenco taxativo do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, bem como a pretensão por si deduzida tem viabilidade e conclusão, razão pela qual não é manifesta a sua improcedência.

C). Os vícios de ilegalidade da dívida exequenda que fundamentam a apresentação de oposição à execução aparecem exemplificados nas diferentes alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, sendo certo que, por forma a não violar o princípio constitucional de acesso ao Direito e aos tribunais, o legislador consagrou, na última dessas alíneas, um fundamento de carácter residual em que serão enquadráveis todas as situações que, não correspondendo a nenhum dos fundamentos elencados nas alíneas que o antecedem, não envolva a apreciação da legalidade da dívida exequenda, sendo provados apenas por documento.

D). Na petição de oposição à execução foram invocados, em suma e entre outros, os seguintes vícios: (i) a citação da executada fora do prazo estipulado no n.º 1 do artigo 188.º do CPPT; (ii) a falsidade do título executivo que subjaz aos presentes autos de execução.

E). O primeiro dos vícios apontados pela CRUZ & COMPANHIA na sua petição de oposição é enquadrável, precisamente, na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

F). O desrespeito do prazo previsto no n.º 1 do artigo 188.º do CPPT, consubstancia um fundamento que não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provado, simplesmente, a partir de documento, sendo certo que afecta a eficácia do acto de citação e consequente exigibilidade da dívida exequenda.

G). A falsidade do título executivo é expressamente enquadrável numa das alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, em concreto, na respectiva alínea c).

H). Nos presentes autos ocorre uma desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental que este exprime, que pode influir nos termos da execução.

I). Ao julgar que, in casu, se verifica fundamento manifestamente improcedente e erro na forma de processo, o Tribunal a quo violou o disposto no artigo 204.º, n.º 1, alíneas c) e i) do CPPT.

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

2. Contra-alegando, veio o recorrido - Instituto da Vinha e do Vinho, IP - concluir:

A) A ora Recorrente requereu ao Tribunal que declarasse extinto o processo de execução fiscal n.º 2704 2007 01017314, instaurado no serviço de finanças de Viseu para cobrança coerciva de € 251.613,18 devidos ao IW alegando, entre outros vícios, a falsidade do título executivo.

B) A sentença recorrida indeferiu acertadamente aquela pretensão, considerando que «a petição inicial de oposição à execução fiscal deveria ter sido alvo de rejeição liminar por não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º, e, ou, de ser “manifesta a improcedência” - nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» — cfr. sentença recorrida (cit.).

C) O alegado atraso na instauração da execução em desrespeito pelo artigo 188.º, n.º 1 do CPPT tem natureza meramente disciplinar, pelo que não é susceptível de inquinar a respectiva citação de nulidade.

D) A nulidade da citação implica, nos termos do disposto no artigo 198º, n.º 1 do CPC, que não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei.

E) Das formalidades exigidas para a citação, minuciosamente discriminadas nos artigos 190.º e 163.º do CPPT, não consta o respeito pelo referido prazo de 24 horas, de carácter meramente ordenador para os serviços competentes, indicado no artigo 188.º do CPPT, pelo que a alegação da ora Recorrente não tem qualquer apoio na letra da Lei Fiscal.

F) De acordo com a legislação aplicável, a taxa de promoção deve ser paga até ao último dia do mês seguinte àquele em que a taxa se torna exigível, mediante o preenchimento e entrega mensal no IVV do impresso de autoliquidação, aprovado pelo próprio IVV, o impresso Modelo 98 (cfr. artigo 4.º, n.º 1, alínea b) do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio).

G) É a Recorrente - e não o IVV, ora Recorrido - quem autoliquida e procede ao pagamento das taxas de promoção devidas ao IVV nos termos legais, declarando, no impresso Modelo 98, qual a natureza a natureza dos produtos vínicos que produz/comercializa para efeitos da determinação da taxa aplicável.

H) Sendo a declaração, liquidação e pagamento dos tributos em apreço da inteira responsabilidade da ora Recorrente, se as afirmações constantes do título executivo são falsas (designadamente quanto à categoria dos produtos sujeitos ou isentos da taxa de promoção), deve-o a ora Recorrente às suas próprias declarações, já que o IVV se limitou a constatar os valores em dívida por esta inscritos nos impressos de autoliquidação que entregou.

I) Como tem entendido a jurisprudência dos Tribunais superiores «a falsidade do título executivo, fundamento de oposição à execução fiscal vertido na alínea c) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, é a que decorre da discrepância entre o título executivo e os conhecimentos ou outros instrumentos de co-

brança que nele se diz estarem-lhe subjacentes» (Acórdão do STA de 13 de Janeiro de 2010, proferido no recurso n.º 0667/09).

J) *In casu*, os valores em dívida foram apurados relativamente aos impressos modelo 98 emitidos pela Recorrente, nos meses de Janeiro a Maio de 2007 (cfr. doc. n.º 2 junto à contestação), pelo que inexistente qualquer desconformidade entre o teor do título executivo e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, pelo que se tem por respeitado o disposto no artigo 372.º, n.º 2 do CC.

K) Ainda que assim não se entendesse, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea c) do CPPT, só é fundamento de oposição à execução a falsidade do título executivo «quando possa influir nos termos da execução» a qual deverá ser aferida «em função da actuação da entidade que dirige o processo de execução fiscal deve desenvolver (como, por exemplo, o montante dos bens a penhorar)» devendo ainda ser apreciada «na perspectiva do executado e as possibilidades que a lei lhe confere, de forma a entender-se que tal influência ocorre sempre que possam ser afectados os seus direitos de defesa (por exemplo, a indicação errada da proveniência da dívida, que pode afectar a possibilidade de serem invocados fundamentos de oposição à execução, como estar paga a obrigação tributária, estar prescrita ou haver duplicação de colecta)», o que não sucede in casu - cfr. Jorge Lopes de Sousa, (Lisboa, 2007) 5, Código de Procedimento e de Processo Tributário, II Volume, p. 358, (cit.).

L) É notória a inexistência de fundamento para a dedução da presente oposição, pelo que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver extinto o processo de execução fiscal em que é executada, com as demais consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

3. Cumprir decidir.

4. A decisão recorrida não fixou probatório. No entanto, atentas as questões a decidir, o mesmo é desnecessário, como veremos.

Tal como a recorrente reconhece na conclusão D), as questões a decidir no presente recurso são as seguintes:

a) A citação da executada fora do prazo estipulado no n.º 1 do artigo 188º do CPPT;

b) A falsidade do título executivo que subjaz aos presentes autos de execução.

4.1. Relativamente à primeira questão, a decisão recorrida entendeu que o prazo de 24 horas, previsto no n.º 1 do artº 188º do CPPT, para ordenar a citação executado, assume natureza meramente disciplinar, pelo que não pode dele lançar mão a oponente para obter a nulidade da citação.

Ora, a norma citada, estabelece o seguinte:

“1. Instaurada a execução, mediante despacho a lavrar no ou respectivos títulos executivos ou em relação destes, no prazo de vinte e quatro horas após o recebimento e efectuado o competente registo, o órgão da execução fiscal ordenará a citação do executado”.

Ora, uma leitura atenta desta norma, logo nos leva a concluir que o que aqui se prevê é a instauração da execução no prazo de 24 horas após o recebimento dos títulos executivos. Após este recebimento e efectuado o respectivo registo é que será ordenada a citação do executado. Não se fixa aqui qualquer prazo para a realização da citação, devendo a mesma ter lugar após a instauração da execução.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o desrespeito do prazo previsto no n.º 1 do artigo 188.º do CPPT, não consubstancia fundamento de oposição à execução fiscal, não afectando a eficácia do acto de citação e conseqüente exigibilidade da dívida exequenda.

De qualquer forma, como se escreveu no Acórdão deste STA, de 16.11.2011 – Processo n.º 0662/11 “tal prazo tem natureza ordenadora e disciplinar (JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol cit., anotação 4 ao artº. 188.º, pág. 360, salienta que do não cumprimento desse prazo «se feito deliberadamente com o intuito de atrasar o processo de execução fiscal, poderá fazer incorrer os responsáveis pelo mesmo em responsabilidade subsidiária, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 161.º do CPPT») e a sua ultrapassagem, por si só, não tem qualquer efeito sobre a dívida, não implicando, nomeadamente, a sua extinção. A fixação daquele prazo tem exclusivamente a ver com a celeridade que se pretende para a execução fiscal (Celeridade que decorre da natureza das dívidas em cobrança na execução fiscal, ...onde avulta a finalidade de arrecadação dos dinheiros públicos provenientes do sistema fiscal, destinados à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e à repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1, da Constituição) e não assume relevância nem como causa de extinção, nem sequer de suspensão, da execução fiscal. O que significa que nunca o desrespeito por esse prazo poderia erigir-se em fundamento de oposição à execução fiscal.

A Oponente sustenta tese contrária, de que a violação desse prazo constitui fundamento de oposição à execução fiscal subsumível à alínea i) do n.º 1 do artº. 204.º do CPPT. Manifestamente, não é assim. Pese embora o carácter residual desta alínea, à sobra da mesma só podem acolher-se situações que de algum modo se repercutam sobre a obrigação exequenda, extinguindo-a ou modificando-a o afectando a sua exigibilidade, o que, como vimos, não é o caso.

*Assim, porque nunca a oposição à execução fiscal poderia proceder tal fundamento na violação do prazo fixado no art. 188º, n.º 1, do CPPT, o referido fundamento improcede”.*

De qualquer forma, ainda que de nulidade se pudesse tratar, a mesma teria de ser invocada perante o órgão da execução fiscal, nunca podendo constituir fundamento de oposição, pois que o objecto da oposição é, essencialmente, a extinção da execução, e a nulidade da citação não conduz a essa extinção.

Deste modo, improcede o recurso, nesta parte.

#### 4.2. Invoca a recorrente ainda a falsidade do título executivo.

E refere que como apontado na petição que dá causa aos presentes autos, o título executivo emanado do IVV atesta como tendo sido objecto, da sua percepção factos que na realidade não o foram.

De parte nenhuma do processo administrativo é lícito retirar a conclusão constante do título executivo segundo a qual o vinho em causa foi movimentado sem ter sido paga a taxa de promoção devida ao Instituto da Vinha e do Vinho.

Não há no processo administrativo qualquer evidência de que o vinho em causa tenha sido comercializado com destino a consumo, o que origina, ao menos, a dúvida fundada sobre se não se trata, conforme a oponente afirma, de vinho expedido para o mercado único como matéria prima.

A decisão recorrida não acolheu este fundamento, louvando-se nos seguintes argumentos:

A falsidade aqui apontada é a material e ocorre quando o documento apresentado (o título executivo) revelar uma alteração em sua materialidade, discordante do original.

Então, se é esta a única relevante como fundamento da oposição, queda-se extra-fronteira a falsidade ideológica ou intelectual, porque é vedado, neste tipo processual, pôr em causa se a dívida exequenda foi ou não liquidada.

É ponto assente que na oposição não pode deduzir-se verdade dos factos nem conteúdo das declarações.

Sabendo que título executivo é igual à certidão, a desconcertância entre este e o original certificado, aponta para a falsidade.

No caso *sub judicio* não se alega sequer que a certidão de dívida, a titular execução fiscal em causa, sofra de alguma discordância entre os seus termos e o teor do acto administrativo subjacente.

Na verdade, a oponente, não alega qualquer viciação material ou ideológica do título, por modo a torná-lo desconforme com a substância do acto administrativo que esse título se destina a documentar para efeitos de execução fiscal.

De todo o modo, não é este “tipo de falsidade” que a lei prevê como fundamento de oposição à execução fiscal.

Vejamos então se este fundamento era de proceder.

O artº 204º, n.º 1, alínea c) do CPPT dispõe, efectivamente, que constitui fundamento de oposição à execução fiscal a falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução.

Porém, esta falsidade consiste, na desconformidade do seu conteúdo face à realidade certificada, não sendo falso o título que reflecte correctamente o suporte de onde foi extraído, ainda que o conteúdo desse suporte seja, porventura, inverídico. Este fundamento de oposição não deve, portanto, confundir-se com a inveracidade dos pressupostos de facto da liquidação.

Ora, no caso dos autos, o que a recorrente vem dizer é que não existe dívida porque não existe prova de que o vinho tenha sido comercializado com destino a consumo. Isto, porém, tem a ver com a inexistência de facto tributário, ilegalidade a ser invocada em impugnação judicial.

Com efeito, embora a alínea h) do n.º 1 do citado artº 204º permita discutir também na oposição a ilegalidade em concreto, isto só será admissível quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não é, manifestamente, o caso dos autos.

Podemos então concluir nesta parte, repetindo o que ficou escrito no Acórdão deste STA, de 13.01.2010-Processo n.º 0667/09:

*“A falsidade do título executivo, que se refere nesta alínea c) como fundamento de oposição à execução, é, segundo o entendimento que vem sendo feito pela jurisprudência do STA, apenas a que resulta da desconformidade entre o título executivo e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se referem lhe estarem subjacentes, por serem esses os factos em relação aos quais ele tem força probatória plena, por poderem ser apercebidos pela entidade emissora (arts. 371.º, n.º 1, e 372.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil).*

*Estará, assim, fora do conceito de falsidade a eventual divergência entre o teor do título e factos que não são objecto da percepção da entidade emitente.*

*A divergência entre o conteúdo do título e os referidos instrumentos que são a sua base fáctica, para além dos casos em que a entidade emitente não relata fielmente os factos de que se apercebe, poderá resultar também da falta de genuidade do título (falsidade material), designadamente por o título não ter sido emitido por quem nele é indicado como emitente, ou por ter ocorrido alteração do conteúdo de um título originariamente genuíno, por aditamento, supressão ou substituição do seu teor levada a cabo por quem não é o seu emitente” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. II, págs. 357 e 358).*

*Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os acórdãos desta Secção do STA de 15/1/03, in rec. n.º 1.696/02; de 4/6/03, in rec. n.º 596/03 e de 22/11/06, in rec. n.º 825/05.*

*No caso dos autos, não se está perante nenhuma situação destes tipos, pelo que está afastada a possibilidade de se considerar demonstrada a falsidade do título executivo.*

*A alegada divergência entre a realidade e o acto tributário que está subjacente aos instrumentos de cobrança não constitui falsidade do título, podendo, a verificar-se, constituir vício não do título, mas do acto de liquidação subjacente àqueles instrumentos, afectando a sua legalidade, por erro nos pressupostos de facto.*

*Assim sendo, a apreciação desta divergência tem a ver com a legalidade da liquidação da dívida exequenda, só podendo ser apreciada em oposição à execução fiscal no âmbito de aplicação das als. a) e g) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, nas situações em tal discussão é possível e não na referida alínea c)”.  
Por tudo o que ficou dito, o recurso improcede.*

5. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso e confirma-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Valente Torrão* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 21 de Março de 2012.

### Assunto:

*Caducidade do direito de impugnar. Notificação pessoal. Prazo para impugnar. Dilação.*

### Sumário:

- I - O art. 140.º, n.º 4, alínea a), do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, estabelece um dies a quo especial no prazo de 90 dias para impugnar actos de liquidação de IRS: em vez de se contar o prazo a partir do termo final do prazo para o pagamento voluntário (cfr. art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT), conta-se «a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação».*
- II - Ainda que a notificação da liquidação adicional de IRS tenha sido pessoal, o que implica o respeito pelas regras da citação pessoal (cfr. art. 38.º, n.º 6, do CPPT), isso não significa que ao prazo para impugnar a liquidação de IRS haja de aplicar-se a dilação prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 252.º-A do CPC quando a notificação tenha sido efectuada nos termos do art. 240.º do CPC.*
- III - É que, por um lado, essa notificação não constitui o dies a quo do prazo para impugnar, mas apenas para efectuar o pagamento voluntário e, por outro lado, as razões que levaram o legislador a conceder tal dilação no caso da citação não se verificam relativamente à notificação do acto tributário de liquidação, que ocorre, ou na sequência da declaração do contribuinte, ou no termo de procedimento em que este já teve oportunidade de participar.*

Processo n.º: 1129/11-30.

Recorrente: Ricardo Manuel dos Santos Oliveira e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 Ricardo Manuel dos Santos Oliveira e Maria Antónia Quaresma de Sousa Cyrne Oliveira (adiante Impugnantes ou Recorrentes) impugnaram judicialmente a liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e juros compensatórios que lhes foi efectuada com referência ao ano de 2002.

Pediram a anulação da liquidação impugnada com fundamento na caducidade do direito à liquidação ou, subsidiariamente, na inexistência de facto tributário e no erro na quantificação da matéria colectável.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa proferiu sentença de absolvição da Fazenda Pública da instância por julgar procedente a excepção da caducidade do direito de impugnar invocada pela Fazenda Pública com o fundamento de que a petição inicial deu entrada para além do termo do prazo para deduzir impugnação.

1.3 Os Impugnantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 Os Recorrentes apresentaram as alegações, que resumiram em conclusões do seguinte teor:

«A) O prazo para liquidação [leia-se pagamento] do IRS terminou, não a 23 de Julho, como constava da nota de liquidação recebida pelo Alegante, mas sim, dados os termos em que o Alegante foi citado e o disposto nos artigos 104º do CIRS e 252º nº 6 do CPC,

B) O prazo para liquidação [leia-se pagamento] apenas terminou, dessa forma, em 25 de Julho de 2007, pelo que só no dia seguinte – 26 de Julho de 2007 – se iniciou a contagem do prazo para deduzir a impugnação

C) Prazo esse que, em virtude do exposto em A) e B) apenas terminou em 24 de Outubro de 2007.

D) Assim sendo, a impugnação deduzida em 23 de Outubro (conforme registo postal) foi deduzida tempestivamente.

Nestes termos e nos demais de Direito e com o sempre mui Douro Suprimento deste Venerando Tribunal, deve ser revogada a Doutra decisão proferida pelo Juiz [do Tribunal] “a quo” e, dessa forma, julgada a impugnação deduzida pelo ora Alegante

Assim se fazendo JUSTIÇA» (1).

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, que não emitiu parecer.

1.7 Foi dada vista aos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento ao considerar caducado o direito de impugnar, o que, como procuraremos demonstrar, passa por estabelecer em que data os ora Recorrentes se devem considerar notificados da liquidação.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«III – 1. Dos factos

Com interesse para a decisão da causa, com base nos documentos existentes nos autos e no PAT, consideramos assente a seguinte factualidade:

A) Em 18/6/2007 foi emitido mandato para notificação dos impugnantes com domicílio na Rua ....., Lisboa, da nota de cobrança nº 2007 96257, liquidação no 2007 500006067 e liquidação de juros compensatórios nº 2007 65276 – cf. fls. 102 e sg. do PAT;

B) Na mesma data foi emitida certidão marcando hora certa designando-se o dia 19/6/2007 para a notificação por se ter constatado a ausência de quem pudesse aceitar a notificação – cf. fls. 106 do PAT;

C) Em 19/6/2007 foi emitida certidão de verificação de hora certa indicando ausência de pessoas no local, e de que foi afixada nota contendo o objecto da notificação e indicando o local onde se encontram os documentos – cf. fls. 107 do PAT;

D) Através do ofício nº 49319 de 20/6/2007, enviado por carta registada foram os impugnantes informados de que a notificação se considerou efectuada em 19/6/2007 – cf. fls. 112 do PAT;

E) Em anexo ao referido ofício foram remetidas as liquidações identificadas em A), onde se indica como prazo limite de pagamento o dia 23/7/2007 – cf. documento de fls. 112 do PAT e 44 dos autos;

F) Em 23/10/2007 deu entrada a presente Impugnação no Tribunal Tributário de Lisboa – cf. fls. 20-A dos autos;

G) Por despacho de 28/11/2007 foram os impugnantes convidados a apresentar petição inicial aperfeiçoada bem como para juntar cópia das liquidações impugnadas – cf. fls. 23 verso;

H) Em 4/12/2007 os impugnantes remeteram por via postal a petição inicial corrigida – cf. fls. 48.

Com interesse para a decisão da causa, inexistem factos alegados e não provados».

### 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Os Impugnantes vêm recorrer da decisão da Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou caducado o direito de impugnar e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância (2).

Considerou a Juíza do Tribunal *a quo*, em síntese, que o termo do prazo para o pagamento voluntário ocorreu em 23 de Julho de 2007 – indicada como «Data Limite de Pagamento» no ofício por



que os Contribuintes foram notificados da liquidação e para procederem ao respectivo pagamento voluntário –, motivo por que em 23 de Outubro do mesmo ano de 2007 – data que se deve considerar ser a da apresentação da petição inicial e que é a do registo postal da correspondência por que aquela peça processual foi remetida a juízo –, estava já findo, desde o dia anterior, o prazo de 90 dias fixado pelo art. 102.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT, para a impugnação.

Os Impugnantes discordam desse entendimento. Segundo eles, o prazo para o pagamento voluntário do IRS cuja liquidação impugnaram terminou, não a 23 de Julho de 2007, mas em 25 do mesmo mês. Isto, porque o que releva para esse efeito é, não a data indicada como limite no ofício por que foram notificados da liquidação e para procederem ao pagamento do imposto liquidado, mas, ao invés, a data correspondente ao decurso do prazo previsto no art. 104.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), de 30 dias a contar da notificação, acrescido de 5 dias de dilação, nos termos do art. «252º, n.º 6» do Código de Processo Civil (CPC), em virtude de «ter sido citado nos termos do art. 240º» deste Código. Contando o prazo de 90 dias para a impugnação judicial desde essa data, haverá de se concluir que a petição inicial deu entrada em tempo.

Assim, a questão a apreciar e decidir é, como deixámos dito em 1.8, a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento ao considerar caducado o direito de impugnar.

## 2.2.2 DA CADUCIDADE DO DIREITO DE IMPUGNAR

2.2.2.1 Quando os vícios imputados ao acto impugnado apenas podem determinar a anulabilidade do mesmo, em regra, o prazo para deduzir impugnação judicial é de noventa dias, a contar do termo final do prazo para o pagamento voluntário, como estatui o art. 102.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT<sup>(3)</sup>, pelo que é decisivo estabelecer o *dies ad quem* do prazo para pagamento voluntário, que, a menos que se encontre regulado expressamente pelas leis tributárias, é de 30 dias após a notificação (cfr. art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT<sup>(4)</sup>). O que significa, que, para efeitos da determinação do termo final do prazo para pagamento voluntário se deve relevar, não a data apontada – a título meramente indicativo – na nota de liquidação, mas antes o disposto na lei quanto ao prazo para o pagamento voluntário<sup>(5)</sup>.

Mas, se é essa a regra geral, no caso, porque estamos perante uma liquidação adicional de IRS, existe regra especial que afasta a aplicação daquela. Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «relativamente à impugnação de actos de liquidação de IRS, prevê-se no art. 140.º, n.º 4, alínea *a*), do CIRS que o prazo de impugnação se inicia «a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação», afastando-se, por isso, o termo do prazo de pagamento voluntário como termo inicial do prazo»<sup>(6)</sup>.

Ou seja, o art. 140.º, n.º 4, alínea *a*), do Código do IRS (CIRS), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2006), estabelece um *dies a quo* especial no prazo de 90 dias<sup>(7)</sup> para impugnar: em vez de se contar o prazo a partir do termo final do prazo para o pagamento voluntário, conta-se a partir do trigésimo dia posterior à notificação da liquidação.

Assim, no caso *sub judice*, a fim de averiguar da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial, impõe-se saber em que data ocorreu a notificação da liquidação, pois é a partir daí que se contam os trinta dias findos os quais se inicia o prazo de noventa dias para impugnar.

2.2.2.2 No caso *sub judice*, a AT promoveu a notificação da liquidação por contacto pessoal, como lho permite o n.º 5 do art. 38.º do CPPT<sup>(8)</sup>.

À notificação pessoal aplicam-se as regras sobre a citação pessoal, como resulta do n.º 6 do referido art. 38.º do CPPT. Assim, o funcionário encarregado da notificação, porque não lhe foi possível o contacto directo com os notificandos, deixou nota com indicação de hora certa e, no dia e hora designados, não encontrando de novo os notificandos nem pessoa em condições de lhes transmitir a notificação, procedeu à afixação da nota de notificação em 19 de Junho de 2007; no dia seguinte enviou-lhes carta registada a comunicar a data e o modo por que a notificação foi efectuada. A notificação assim efectuada considera-se pessoal (cfr. art. 240.º, n.º 6, do CPC<sup>(9)</sup>).

Não se questionando o cumprimento das formalidades respeitantes à notificação nem a respectiva validade, esta considera-se efectuada em 19 de Junho de 2007, ou seja, na data da afixação da nota a que se refere o art. 240.º, n.º 3, do CPC<sup>(10)</sup>, o que também não vem questionado.

É dessa data que há-de contar-se o prazo de trinta dias findo o qual se iniciará o prazo para impugnar. Sendo que a contagem é a efectuar nos termos do art. 279.º do Código Civil, por força do disposto no n.º 1 do art. 20.º do CPPT, o trigésimo dia após a notificação foi o dia 19 de Julho do mesmo ano de 2007. O prazo de 90 dias para impugnar tem, pois, início em 20 de Julho de 2007, o que situa o *dies ad quem* em 18 de Outubro do mesmo ano.

Sustentam os Recorrentes que haveria de se aplicar aqui a dilação prevista no art. «252º n.º 6» do CPC, em virtude de «ter sido citado nos termos do art. 240º» deste Código. Admitimos que se trate de lapso – pois o art. 252.º do CPC não tem nem nunca teve qualquer número – e que os Recorrentes pretendam referir-se à alínea *a*) do n.º 1 do art. 252.º-A do CPC, nos termos da qual há que fazer crescer ao prazo da defesa uma dilação de 5 dias quando a citação tiver sido efectuada em pessoa diversa do

citando, uma vez que a notificação foi efectuada nos termos do n.º 4 do art. 240.º do CPC. Na verdade, dispõe o 252.º-A, na alínea a) do n.º 1:

«1 — Ao prazo de defesa do citando acresce uma dilação de cinco dias quando:

a) A citação tenha sido realizada em pessoa diversa do réu, nos termos do n.º 2 do artigo 236.º e dos n.ºs 2 e 4 do artigo 240.º;

[...].»

Seria, pois, por considerarem esta disposição aplicável à situação *sub judice* que os Recorrentes defendem que ao prazo para impugnar deve acrescer uma dilação de cinco dias e que a sentença recorrida, na medida em que a não considerou e, por isso, julgou caducado o direito de impugnar, fez errado julgamento.

Salvo o devido respeito, a tese sustentada pelos Recorrentes não é de acolher, pois o facto de o n.º 6 do art. 38.º do CPPT dizer que às notificações pessoais se aplicam as regras sobre a citação pessoal significa apenas que, na realização da notificação pessoal, a AT deve respeitar as formalidades que a lei impõe para a citação pessoal, de modo a assegurar a efectiva comunicação com o destinatário. Constituinte a notificação «o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo» (cfr. art. 35.º, n.º 1, do CPPT), bem se compreende que o legislador a tenha rodeado de exigentes regras e cautelas, tanto mais que a notificação constitui condição de eficácia dos «actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes» (cfr. art. 36.º, n.º 1, do CPPT). Ou seja, o legislador pretendeu rodear a notificação pessoal – que, dissemo-lo já, constitui manifestação do exercício de um poder discricionário da AT, que deve ponderar qual o meio que melhor lhe permitirá o cumprimento do objectivo visado – de garantias de efectiva comunicação ao destinatário idênticas às da citação.

Mas isso não significa que haja de se aplicar ao termo inicial do prazo para impugnar a dilação que a lei adjectiva prevê para o uso dos meios de defesa no caso da citação pessoal em pessoa diversa do réu. Vejamos:

Desde logo, a lei (o art 252.º-A, n.º 1, alínea a), do CPC) apenas impõe essa dilação relativamente «[a]o prazo de defesa do citando», o que bem se compreende, pois esse acréscimo ou alongamento do prazo para exercício dos meios de defesa <sup>(1)</sup> apenas faz sentido em relação aos meios de defesa cujos prazos que se contam a partir da data da citação <sup>(2)</sup>. Já relativamente ao prazo para impugnar, o mesmo não se conta da data da notificação, mas, como deixámos exposto e nos termos do art. 140.º, n.º 4, do CIRS, «a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação», motivo por que não faz sentido sustentar aqui a aplicação daquela dilação de 5 dias, uma vez que a lei já fixa uma dilação bem superior àquela.

Por outro lado, não há razão alguma para equiparar a notificação à citação para efeitos de aplicação da dilação prevista no art. 252.º-A, n.º 1, alínea a), do CPC.

Enquanto a citação se situa no âmbito da execução fiscal e «é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada», a notificação é o acto «pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo» (art. 35.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

Enquanto a citação abre ao executado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal, pedir o pagamento em prestações ou a dação em pagamento (cfr. arts. 196.º, n.º 1, 201.º, n.º 13 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT), a notificação do acto de liquidação apenas marca o início do termo do prazo para pagamento voluntário (cfr. o art. 85.º, n.º 2, do CPPT e, porque no caso estamos perante liquidação adicional de IRS, o art. 104.º do CIRS).

São, pois, bem distintas a natureza e finalidade da citação no processo de execução fiscal e da notificação de um acto tributário de liquidação.

Ademais, a notificação do acto tributário de liquidação tem lugar no âmbito de um procedimento em que o notificando já está presente, pelo que não se verificam os motivos que determinaram o legislador a fixar aquela dilação no caso da citação (*cessant ratione legis cessat eius dispositio*). Na verdade, a notificação da liquidação ocorre no final de um procedimento que, ou se iniciou com a declaração do contribuinte, ou no âmbito do qual lhe é assegurado o direito de participação.

2.2.2.3 Por tudo isto, ao prazo para deduzir impugnação judicial não é aplicável a dilação prevista no art. 252.º-A, n.º 1, alínea a), do CPC.

Assim, e tendo presente que a notificação se considera efectuada em 19 de Junho de 2007 e que o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial se conta «a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação», não há dúvida que quando a petição deu entrada em juízo – em 23 de Outubro de 2007 – estava já findo o prazo para impugnar.

O recurso não merece, pois, provimento, sendo de manter a decisão recorrida com a presente fundamentação.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O art. 140.º, n.º 4, alínea a), do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, estabelece um dies a quo especial no prazo de 90 dias para impugnar actos de liqui-

dação de IRS: em vez de se contar o prazo a partir do termo final do prazo para o pagamento voluntário (cfr. art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT), conta-se «a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação».

II - Ainda que a notificação da liquidação adicional de IRS tenha sido pessoal, o que implica o respeito pelas regras da citação pessoal (cfr. art. 38.º, n.º 6, do CPPT), isso não significa que ao prazo para impugnar a liquidação de IRS haja de aplicar-se a dilação prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 252.º-A do CPC quando a notificação tenha sido efectuada nos termos do art. 240.º do CPC.

III - É que, por um lado, essa notificação não constitui o dies a quo do prazo para impugnar, mas apenas para efectuar o pagamento voluntário e, por outro lado, as razões que levaram o legislador a conceder tal dilação no caso da citação não se verificam relativamente à notificação do acto tributário de liquidação, que ocorre, ou na sequência da declaração do contribuinte, ou no termo de procedimento em que este já teve oportunidade de participar.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 21 de Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(1) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.

(2) Com interesse sobre o efeito – absolvição da instância ou absolvição do pedido – no caso de caducidade do direito de impugnar, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 18 ao art. 102.º, págs. 163 a 165.

(3) Diz o art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT:

«1. A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

[...].»

(4) Diz o art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT:

«1. Os prazos de pagamento voluntário dos tributos são regulados nas leis tributárias.

2. Nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para o pagamento efectuada pelos serviços competentes.

[...].»

(5) No entanto, se a data indicada na nota de liquidação como termo final do prazo para pagamento se situar para além dos 30 dias contados após a notificação, podemos questionarmos se não será de fazer funcionar, sob pena de violação dos princípios do acesso à justiça e da boa-fé, uma regra idêntica à dos arts. 161.º, n.º 6, e 198.º, n.º 3, do CPC; nunca poderá é essa indicação ter como efeito o encurtamento do prazo tal como ele resultaria da aplicação das regras legais.

(6) *Ob. cit.*, volume II, anotação 9 ao art. 102.º, pág. 154.

(7) O prazo para impugnar é de 90 dias por força do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, aplicável ex vi do n.º 1 do art. 104.º do CIRS, que dispõe: «Os sujeitos passivos do IRS, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário».

(8) Note-se que, contrariamente ao que sucede no CPC, em que se prevê que a citação mediante contacto pessoal com o citando só deve ocorrer se se frustrar a via postal (cfr. n.ºs 1 e 8 do art. 239.º 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. Tal opção da entidade que dirigir o procedimento tributário constitui manifestação do exercício de um poder discricionário que deve ponderar a eficácia no cumprimento do objectivo visado, como foi salientado no acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 305/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/ba937ea25ee4545780257918004c9f71?OpenDocument>.

(9) Diz o art. 240.º, n.º 6, do CPC:

«Considera-se pessoal a citação efectuada nos termos dos n.ºs 2 ou 3 deste artigo».

(10) No sentido de que a citação se tem por efectuada nessa data, e não na do envio ou da recepção da carta a que alude o art. 241.º do CPC, vide o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Novembro de 2007, proferido no processo com o n.º 648/07, publicado na *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32240.pdf>), págs. 1627 a 1631, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6bacad48e48f2a128025739300547f91?OpenDocument>.

(11) Note-se que a dilação se traduz num alargamento do prazo, como decorre do disposto no art. 250.º, n.º 2, do CPC, que diz: «A partir da data da citação conta-se o prazo da dilação; finda esta, começa a correr o prazo para o oferecimento da defesa»; e, «[q]uando um prazo peremptório se seguir a um prazo dilatatório, os dois prazos contam-se como um só» (cfr. art. 148.º do CPC), isto é, o prazo dilatatório integra-se no prazo peremptório, os dois prazos somam-se e a contagem faz-se como se o prazo peremptório, em vez de ter a duração inicialmente fixada, tivesse essa duração acrescida do prazo de dilação.

(12) Daí que seja pacífica a aplicação dessa dilação de cinco dias aos prazos para o exercício dos direitos de oposição à execução fiscal, pagamento em prestações e dação em pagamento, quando a citação em processo de execução fiscal tenha sido efectuada em pessoa diversa do executado, nos termos dos arts. 236.º e 240.º do CPC. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 12 ao art. 192.º, pág. 381.

**Acórdão de 28 de Março de 2012.****Assunto:**

*Despacho interlocutório. Nulidade processual. Princípio do contraditório. Processo Instrutor.*

**Sumário:**

- I— A junção do processo administrativo impõe que, em regra, se tenha de passar à fase das alegações, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (artigos 3º, nº3, do CPC e 98º da LGT.*
- II— Assim sendo, não tendo a recorrente sido notificada das alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, o que determina a anulação da sentença nos termos do art. 201º do CPC e art. 2º, alínea e), do CPPT, que tem como consequência a anulação dos termos processuais subsequentes, segundo o disposto no art. 98º, nº 3, do CPPT.*

Processo nº: 62/12-30.

Recorrente: Difusão — Sociedade Imobiliária, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

**1- DIFUSÃO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A.**, com a identificação constante dos autos, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, os actos de liquidação adicional de IVA, relativo ao ano de 1995, no montante de 300.989.765\$00 e de liquidação de juros compensatórios, respeitante ao período de 95.06, no montante de 105.222.723\$00, que foi julgada improcedente (fls.257).

**2-** Não se conformando com aquela sentença, “**DIFUSÃO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A.**” veio interpor recurso, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas Alegações, com as seguintes Conclusões:

*“1. Ao ter indeferido a produção de prova testemunhal e ao ter conhecido imediatamente do mérito da Impugnação, a douta Sentença interpretou e aplicou erradamente o disposto no artigo 113º do CPPT.*

*2. Por outro lado, violou o disposto no artigo 120º do CPPT, já que não ordenou a notificação da Impugnante para alegar por escrito, querendo, antes da prolação da Sentença.*

*3. Com efeito, e embora não tenha sido ordenada a produção da prova testemunhal, a Contestação apresentada pelo ERFP foi acompanhada de produção de prova documental e foram juntas aos autos as informações oficiais a que aludem os nºs 2 e 3 do artigo 115º do CPPT— tudo prova documental superveniente.*

*4. Não se pode considerar que inexistente, “in casu”, a fase de produção de prova a que aludem os artigos 114º e ss. do CPPT.*

*5. Quando há lugar à instrução adicional dos autos, a omissão da notificação dos interessados para alegarem integra a nulidade processual prevista no artigo 201º do CPC, na medida em que se traduz em irregularidade com manifesta influência no exame ou na decisão da causa.*

*6. Com efeito, havendo instrução documental adicional do processo, não pode haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes, impostos pelos artigos 3º, nº 3 do CPC e 98º da LGT— violados pela douta Sentença recorrida.*

*7. Sendo o recurso jurisdicional o meio próprio para arguir tal nulidade, uma vez que o impugnante só tem conhecimento dessa omissão através da decisão final.*

*Acresce que, quanto à violação do direito de audiência prévia antes das liquidações:*

*8. A douta Sentença recorrida padece de erro de julgamento.*

*9. Com efeito, e contrariamente ao decidido, não se pode afirmar, em abstracto, que, ainda que tivesse sido concedida ao contribuinte a possibilidade deste exercer o seu direito de audiência prévia (antes das liquidações) — e o contribuinte exercesse efectivamente esse direito — essas liquidações, ainda assim, teriam sido inevitavelmente emitidas pela AF nos precisos termos em que o foram.*

*10. A circunstância da AF ou do Tribunal, passada mais de uma década em relação à data das liquidações, ter vindo considerar que estas não padeciam dos concretos erros de facto ou de direito*

*que lhes foram imputados no processo de reclamação graciosa e, depois, no processo de impugnação nº IMP121/01/21, não significa, necessariamente, que as liquidações não possam padecer de outros erros de facto o de direito.*

11. Com efeito, o contribuinte, previamente à emissão das liquidações, poderia ter suscitado outras questões e imputado às liquidações outros vícios, junto da AF, no exercício do seu direito de audição prévia.

12. E ninguém pode garantir, em abstracto, que a posição da AF, perante essa eventual arguição em sede do exercício do direito de audição prévia por parte do contribuinte, teria sido necessariamente a emissão das liquidações nos precisos termos em que as mesmas vieram a ser emitidas.

13. Aliás, o processo de impugnação nº IMP121/01/21 foi julgado procedente em V Instância — ou seja, os vícios aí concretamente imputados aos actos de liquidação foram julgados procedentes.

14. Não se tratando, portanto, de questões de interpretação inequívoca.

15. Pelo que não se pode afirmar, em abstracto, que o eventual exercício do direito de audição, antes das liquidações, seria de todo inútil.

16. E para maior evidência desse facto, basta constatar o teor da proposta de deferimento da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações em causa, do Exmo. Chefe do 1º SF da Maia, a fls. 35 e ss. dos autos de reclamação apensos àquele processo nº IMP121/01/21 (cfr. doc. 1 aqui anexo).

17. Bem como o teor da Informação dos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária do Porto, a fls. 43 e 44 daqueles autos de reclamação (cfr. doc. 2 aqui anexo).

18. Uma e outra claramente direccionadas para o deferimento administrativo das pretensões do contribuinte e, por isso, para a anulação das liquidações.

19. Como se afirma no douto Acórdão do Pleno da Secção de CA do STA, de 02.06.2004, Prdc. 01591/03, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), «Ora, como este STA tem reiteradamente decidido, “sempre que exista a possibilidade de os interessados, através da audiência prévia, influírem na determinação do sentido da decisão final, não haverá que retirar efeitos invalidantes ao vício de preterição da referida formalidade” (Ac. de 28.11.2001 — Rec. 46.586).»

20. A decisão proferida no processo de impugnação nº IMP121/01/21 significa apenas que foram julgados improcedentes os vícios que ali foram imputados aos actos de liquidação.

21. Mas não significa, necessariamente, que as liquidações não possam padecer de outros vícios ou erros.

22. Assim, e porque a douta Sentença recorrida expressamente reconhece a ocorrência deste vício de violação do direito de audição prévia antes das liquidações, impõe-se a anulação das mesmas, em virtude da preterição dessa formalidade legal essencial.

23. E a isso nada obsta o conteúdo da decisão proferida naquele processo de impugnação nº IMP121/01/21, já que, neste processo de impugnação nº IMP121/01/21, não estava em causa a violação do direito de audição prévia, pelo que, quanto a ela, o ali decidido não constituiu “caso julgado”.

24. Com efeito, e como é entendimento unânime, ainda que o acto de liquidação eventualmente não padeça de quaisquer outros vícios, a violação do direito de audição prévia é passível de, só por si, conduzir à anulação dessas mesmas liquidações.

25. O respeito pelo “direito de audição” tem assento constitucional, impondo a obrigatoriedade de assegurar a participação dos interessados nas decisões administrativas que lhes dizem respeito, conforme determina o artigo 267 nº 5 da CRP — violado pela douta Sentença recorrida.

26. E conforme estipulava, à data das liquidações, o CPT, no seu artigo 19º c), segundo o qual o “direito de audição” constituía garantia dos contribuintes, sendo perfeitamente autónoma do direito de reclamação ou impugnar contra as liquidações — preceito legal, aquele, igualmente violado pela douta Sentença recorrida.

27. Padecendo a douta Sentença, também, de violação do artigo 100º do CPA, que já impunha, antes da entrada em vigor da LGT, o respeito pelo direito de audição prévia.

28. As decisões proferidas posteriormente às liquidações, em processo de reclamação ou de impugnação judicial, porque autónomas do “direito de audição prévia” em sede administrativa, não podem “prejudicar” a essencialidade ou não deste mesmo direito.

29. A douta Sentença recorrida padece também de errada interpretação e aplicação do artigo 103º nº 2 a) do CPA.

30. Já que este preceito apenas permite a dispensa da audiência prévia se os interessados já se tiverem pronunciado, no procedimento, sobre as questões que importem à decisão — o que, manifestamente, não foi o caso.

31. Sendo claro que não foi conferida ao contribuinte qualquer oportunidade deste exercer o seu direito de audição prévia no procedimento administrativo de liquidação de imposto, é evidente que não se pode dispensar esse direito com fundamento precisamente no facto do contribuinte já se ter pronunciado anteriormente, nesse mesmo procedimento administrativo de liquidação de imposto.

32. Sendo certo que o fornecimento de informações e documentos à AF, a pedido desta, no âmbito do precedente procedimento inspectivo, tem a ver com a “instrução” prévia do procedimento

administrativo de liquidação — e não com a concessão ao contribuinte da oportunidade deste exercer o seu direito de audição prévia.

33. Por outro lado, as liquidações adicionais de imposto, no caso, não constituíram “actos de 2 grau ou secundários”.

34. Aliás, a douda Sentença não especifica quais terão sido, então, os actos tributários de “1º grau ou primários”, muito menos por que razões afirma que “o contribuinte já foi ouvido no acto primário ou de 1 grau”.

35. Se a douda Sentença, porventura, se reporta, quando fala em acto de “1º grau ou primário”, ao anterior reembolso de IVA ao contribuinte, importa dizer que esse reembolso ocorre nas situações em que o contribuinte autoliquidado, em declaração periódica de IVA, IVA dedutível (a montante) superior ao IVA liquidado (a jusante) e opta por solicitar o reembolso do respectivo crédito líquido de imposto (ao invés de optar pelo reporte desse crédito para períodos de imposto subsequentes).

36. Não podem os actos liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios em questão constituir “actos secundários ou de 2º grau” quando, no caso, inexistem quaisquer actos administrativos de “1º grau ou primários”.

37. E nada se provou no sentido de que o contribuinte tivesse sido previamente ouvido, no mesmo procedimento de liquidação, relativamente a qualquer anterior “acto primário ou de 1 grau”, sequer relativamente ao anterior reembolso de imposto.

38. Os sinais dos autos demonstram que aquele antecedente reembolso de IVA foi deferido e concedido ao contribuinte, constituindo as liquidações aqui impugnadas, por isso, o contrário, o inverso daquele anterior deferimento do reembolso de IVA.

39. Ora, ainda que, por mera hipótese, as liquidações em questão constituíssem, no caso, “actos secundários ou de 2 grau”, justifica-se sempre a prévia audiência dos interessados “quando o acto secundário se basear em matéria de facto nova que não conste do procedimento de primeiro grau e a decisão for desfavorável ao particular” (cfr. Freitas do Amaral, cit. supra).

40. Ora, dos autos não resulta qualquer sinal no sentido de que a concessão do reembolso e as liquidações aqui impugnadas ter-se-ão baseado na mesma matéria — aliás, é evidente que não terá sido o caso, pois são actos completamente opostos e de origem completamente distinta.

41. O contribuinte, antes da emissão do relatório inspectivo e das liquidações, nunca havia sido “confrontado” com o enquadramento jurídico que a AF entendeu conferir aos factos que a própria apurou no procedimento inspectivo.

42. Efectivamente, o contribuinte só teve oportunidade de se defender, quanto a essa concreta factualidade e respectivo enquadramento jurídico, depois de emitidas as liquidações.

43. Como é claro, o direito de audição “prévia” pressupõe a concessão ao contribuinte de uma garantia — de defesa — previamente à conclusão do procedimento administrativo (no caso, do procedimento administrativo de liquidação),

44. o que não foi o caso, como é notório em face dos sinais dos autos — em circunstância alguma foi o contribuinte notificado de qualquer “projecto” de relatório inspectivo ou de liquidação, para efeitos do exercício do direito de audição prévia.

45. E as liquidações aqui impugnadas não foram precedidas de quaisquer outras liquidações, relativamente à mesma questão.

46. Padece a douda Sentença recorrida, por isso, de erro de julgamento.

Quanto à violação do direito de audição prévia antes do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa:

47. Embora a violação do direito de audição prévia antes do indeferimento do pedido de revisão oficiosa não produza efeito invalidade das liquidações, por estarem em causa actos tributários distintos,

48. o acto tributário de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, constatada que foi a violação do direito de audição prévia, deveria ter sido anulado — e, com isso, a impugnação julgada procedente, ao menos na parte em que esta concerne ao acto tributário de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

49. Sendo certo que a presente impugnação judicial, conforme resulta da respectiva p.i. e dos demais sinais dos autos, teve por “objecto imediato” precisamente o acto tributário de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, e, por “objecto mediato”, as referidas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios.

50. *Embora não possa produzir efeito invalidade das liquidações, nem por isso a impugnação deixa de ter por objecto, também, o acto tributário de indeferimento, de modo que, se este padecer de algum vício, deve o mesmo ser anulado, com a consequente procedência da impugnação.*

51. *Sendo que, conforme reconhece a douda Sentença, também este indeferimento do pedido de revisão oficiosa, proferido já sob a égide da LGT, não foi precedido da concessão, ao contribuinte, da possibilidade deste exercer o seu direito de audição prévia — ao contrário do que impunha e impõe o artigo 60º nº 1 b) e nº 5 da LGT (cfr. artigo 267 nº 5 da CRP), não se verificando qualquer caso de dispensa do direito de audição prévia (artigo 60 nº 2 e 3 da LGT).*

52. *Padece a douta Sentença recorrida, por conseguinte, e neste segmento decisório, de erro de julgamento e de errada interpretação e aplicação destas disposições legais.*”

3- Juntamente com este recurso subiu também o que a impugnante inter pôs do despacho proferido pela Mmª Juíza “a quo”, em 25/10/2011 (a fls. 318 a 320), que recaiu sobre o pedido de arguição de nulidade do despacho que dispensou a audição de testemunhas, bem como a apresentação das alegações escritas.

3-1- As alegações deste recurso apresentam as seguintes conclusões:

“27. *O douto Despacho aqui recorrido, salvo o devido respeito, confunde a nulidade processual arguida em 11.07.2011 (cfr. artigos 201.º e ss. do CPC) com a pretensa arguição da nulidade do despacho, de 22.06.2011, que dispensou a inquirição de testemunhas (cfr. Artigos 666º nº 3 e 668 do CPC).*

28. *O que está em causa, no requerimento apresentado em 11.07.2011, é a arguição de uma nulidade processual, e não a arguição de uma nulidade decisória (do despacho de 22.06.2011).*

29. *Padece o douto Despacho ora em apreço, por isso, e salvo o devido respeito, de erro de julgamento.*

30. *Por outro lado, e diferentemente do decidido, verificou-se a arguida nulidade processual, por omissão de formalidade processual prévia à prolação da Sentença — a notificação da Recorrente para apresentar alegações escritas, conforme impõe o artigo 120 do CPPT.*

31. *Embora não tenha sido ordenada a produção da prova testemunhal, foi produzida prova documental juntamente com a Contestação, para além de terem sido juntas aos autos as informações oficiais a que aludem os nºs 2 e 3 do artigo 115º do CPPT—também elas prova documental superveniente.*

32. *Assim, porque houve produção de prova documental superveniente à apresentação da p.i., deveria ter sido ordenado o cumprimento do disposto no artigo 120º do CPPT, ou seja, deveria ter sido ordenada a notificação da Impugnante para alegar por escrito, querendo, antes de ser proferida a Sentença.*

33. *Não se pode considerar inexistir, “in casu”, a fase de produção de prova, a que aludem os artigos 114º e ss. do CPPT.*

34. *Quando há lugar à instrução adicional dos autos, designadamente mediante a produção de prova documental, a omissão da notificação dos interessados para alegar por escrito integra a nulidade processual prevista no artigo 201º do CPC,*

35. *na medida em que se traduz em irregularidade com influência no exame ou na decisão da causa,*

36. *com a consequência de deverem ser anulados os termos subsequentes, designadamente a douta Sentença proferida nos presentes autos, nos termos do mesmo preceito legal (cfr. artigo 201º nº 2 do CPC).*

37. *A falta de notificação prévia da Recorrente para apresentar alegações escritas, apesar da produção de prova documental adicional—após a apresentação da petição inicial — representa uma violação do princípio do contraditório (cfr. artigo 3º do CPC).*

38. *Contrariamente ao decidido, não está em causa que constitui incumbência exclusiva do Tribunal a direcção e julgamento do processo — concorda-se inteiramente com isso, como é evidente.*

39. *E não está em causa que só devem ser produzidos os meios de prova que o Tribunal entende necessários e úteis ao apuramento da verdade (e não todos os que hajam sido requeridos pelas partes) — concorda-se inteiramente com isso, como é evidente.*

40. *O que está em causa é uma nulidade processual — o Tribunal não ordenou a notificação das partes para apresentação de alegações escritas (antes da prolação da Sentença), apesar de ter sido produzida prova documental após a apresentação da p.i..*

41. *Omissão processual, essa, com potencialidade para influir na decisão da causa e que, por isso, deve ser sancionada com nulidade processual, com os efeitos acima mencionados.*

42. *Deste modo, e salvo o devido respeito, o douto Despacho ora recorrido violou os artigos 201 e 205 do CPC, e 113º, 114º e ss. e 120º do CPPT.*

*Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., concedendo provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, (i) revogando o douto Despacho recorrido, (ii) reconhecendo a verificação da aludida nulidade processual, com a conseqüente anulação dos termos e actos processuais subsequentes à fase de produção de prova, designadamente da Sentença de 22.06.2011, e (iii) ordenando que as partes sejam notificadas para apresentar as alegações escritas previstas no artigo 120º do CPPT, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.*

4- Não foram apresentadas Contra-alegações:

5- O Ministério Público junto do STA, emitiu douto Parecer, concluindo pela procedência do recurso interposto da decisão interlocutória porque “a Fazenda Pública apresentou, juntamente com a contestação, o processo administrativo contendo a informação oficial (processo administrativo de impugnação apenso fls.126/127).

*A omissão de notificação para produção de alegações escritas antes do proferimento da sentença impediu a pronúncia da recorrente sobre:*

*- o teor daquela informação oficial e dos documentos constantes do processo administrativo organizado pelos serviços*

*-a posição assumida pela Fazenda Pública na contestação quanto à existência de excepção dilatória obstativa do conhecimento do mérito da impugnação judicial (doc. fls. 121/122)*

*-a relevância factual da informação e dos documentos e as ilacções jurídicas a extrair daquela factualidade”*

Conclui-se, ainda que a “*apreciação do recurso interposto da sentença final (docs. fls.275 e fls.463/497) fica prejudicada pela proposta de provimento do recurso da decisão interlocutória*”.

**6-** Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II-** *Apreciação do recurso do despacho de indeferimento de arguição de nulidade processual*

Resulta dos autos que a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” indeferiu, por despacho, de 22 de Junho de 2011, o pedido de produção de prova e passou de imediato a conhecer do pedido, em conformidade com o disposto no art. 113º do CPPT (cfr. fls. 256).

Inconformado com tal despacho, veio a recorrente arguir, mediante requerimento apresentado em 11/7/2011, a nulidade processual consistente na omissão de notificação dos interessados para produção de alegações escritas, antes decisão final (doc. fls.278 ss.) Por despacho proferido em 25/10/2011 (fls.318/320) a Mm<sup>a</sup> Juíza indeferiu a arguição de nulidade das decisões constantes do despacho proferido em 22/6/2011 (fls.256), que dispensou a audição de testemunhas, bem como a apresentação de alegações escritas.

Para tanto, a Mm<sup>a</sup> Juíza conclui que “face aos elementos junto aos autos, não se mostrava relevante a audição das testemunhas a fim de decidir a questão de mérito em causa”. Igualmente se concluiu “pela desnecessidade de apresentação de alegações escritas, atendendo à matéria de direito em apreciação”.

Inconformada, a recorrente, mediante requerimento apresentado em 11/11/2011, interpôs recurso para este Supremo Tribunal do despacho de indeferimento de arguição da nulidade consistente na preterição da notificação dos interessados para apresentação de alegações escritas, não constituindo seu objecto a decisão de dispensa de produção de prova testemunhal, tal como resulta do conteúdo das alegações e do pedido formulado a final (fls.325/335; e, em especial, a 1ª conclusão das alegações).

Vem, assim, a recorrente suscitar a nulidade processual consistente na “omissão de formalidade processual prévia à prolação da Sentença – notificação da recorrente para apresentar alegações escritas, conforme impõe o artigo 120º do CPPT” (conclusão 30), que cumpre começar por apreciar, já que a eventual ilegalidade do despacho que dispensou a notificação para alegações é susceptível de afectar/alterar a decisão de mérito proferida na sentença recorrida.

Segundo alega a recorrente, em síntese:

“Embora não tendo sido ordenada aprova testemunhal, foi produzida prova documental juntamente com a Contestação, para além de terem sido juntas aos autos as informações oficiais a que aludem os n.ºs 2 e 3 do artigo 115º do CPPT- também elas prova documental superveniente” (conclusão 31).

“Assim, porque houve produção de prova documental superveniente à apresentação da p.i., deveria ter sido ordenado o cumprimento do disposto no artigo 120º do CPPT, ou seja, deveria ter sido ordenada a notificação da Impugnante para alegar por escrito, querendo, antes de ser proferida a Sentença (conclusão 32).

“Não se pode considerar inexistir, “in casu”, a fase de produção de prova, a que aludem os artigos 114º e ss. do CPPT” (conclusão 33).

“Quando há lugar à instrução adicional dos autos, designadamente mediante a produção de prova documental, a omissão da notificação dos interessados para alegar por escrito integra nulidade processual prevista no artigo 201º do CPPT”, com violação do princípio do contraditório (conclusões 34 e 37).

Coloca-se, assim, a questão de saber se viola o princípio do contraditório o facto de a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” ter apreciado imediatamente o pedido de impugnação formulado, precludindo a fase das alegações de direito a que alude o art. 120º do CPPT.

Vejam os.

Compulsados os autos, verifica-se que, de facto, a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” conheceu do pedido de impugnação judicial logo após a notificação da impugnante, ora recorrente, da apensação do PA (fls. 123 dos autos), sem que previamente a tivesse notificado para apresentar alegações por escrito, em conformidade com o disposto no art. 120º do CPPT.

Ora, alega a recorrente que tal omissão impediu que tivesse exercido o seu direito de contraditório quanto à junção do PA, assim como quanto às informações oficiais juntas com o mesmo. Para além das informações oficiais e demais documentos organizados pelos serviços, consta do PA, como bem observa o Ministério Público, no seu douto Parecer, a posição assumida pela Fazenda Pública na con-



testação quanto à existência de excepção dilatória obstativa do conhecimento do mérito da impugnação judicial (fls. 132 ss.).

Tendo presente a necessidade de observar o princípio do contraditório no processo de impugnação judicial [art. 3º, nº 3, do CPC, subsidiariamente aplicável, nos termos do art. 2º, alínea e), do CPPT], JORGE DE SOUSA <sup>(1)</sup> pondera, a este propósito, que “a possibilidade de conhecimento imediato dependerá de não haver controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão ou ambas as partes se terem pronunciado sobre a prova produzida em relação a eles. Por isso, deve afastar-se o conhecimento imediato nos casos em que forem juntos ao processo pelo representante da Fazenda Pública documentos que seja relevantes para a decisão da causa e sobre os quais o impugnante não tenha podido tomar posição, nomeadamente documentos que não se demonstre que eram do conhecimento do impugnante no momento em que apresentou a petição.”

E aquele Autor acrescenta, ainda, com relevo para o caso em apreço, que, nos casos em que o representante da Fazenda Pública contestar, sendo obrigatória a junção do processo administrativo (...), que deverá conter informações oficiais [art.s 111º, nº 2, alíneas a) e b), do CPPT], que são um meio de prova (art. 115º, nº 2), em regra não poderá haver conhecimento imediato do pedido, tendo de passar-se à fase de alegações, mesmo que não haja outra prova a produzir, por imperativo do princípio do contraditório (art. 3º, nº 3, do CPC), pois só assim se torna possível evitar que a administração tributária usufrua de um privilégio probatório especial na instrução do processo e se confere aos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais uma verdadeira dimensão substantiva” (art. 98º da LGT).

Também no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 11/3/2009, proc nº 01032/08, ficou consignado que “a junção do processo administrativo impõe que, em regra, se tenha de passar à fase das alegações, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação do princípio do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (artigos 3º, nº3, do CPC e 98º do CPPT)” <sup>(2)</sup>.

Aplicando o exposto ao caso em apreço, não poderia deixar de ser concedida à recorrente a oportunidade de intervir processualmente por forma a pronunciar-se a respeito das provas constantes do aludido PA, incluindo informações oficiais dele constantes, sendo que a peça processual adequada para o efeito são as alegações previstas no art. 120º do CPPT.

Assim sendo, não tendo a recorrente sido notificada das alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, o que determina a anulação da sentença nos termos do art. 201º do CPC e art. 2º, alínea e), do CPPT, que tem como consequência a anulação dos termos processuais subsequentes, segundo o disposto no art. 98º, nº 3, do CPPT.

Nesta sequência, importa conceder provimento ao recurso interlocutório, ficando prejudicada a apreciação do recurso interposto da sentença final (fls. 275 e fls. 463/497).

### III- Decisão

Termos em que acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

a) Conceder provimento ao presente recurso do despacho interlocutório constante de fls., 318 a 320, que se revoga para que se proceda ao cumprimento do disposto no art. 120º do CPPT, seguido da legal tramitação processual e oportuna prolação da sentença;

b) Anular, em consequência, todo o processado posterior ao mesmo despacho, incluindo a sentença final;

c) Não tomar conhecimento do objecto do recurso interposto da sentença.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Março de 2012.—*Fernanda Maças (relatora)*—*Casimiro Gonçalves*—*Pedro Delgado*.

<sup>(1)</sup> (Cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 249-50.)

<sup>(2)</sup> (Ver, igualmente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2/6/2010, proc nº 026/2010.)

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

Processo nº 122/11-30.

Recorrente: Joaquim Augusto Marques Ramalho.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Joaquim Augusto Ramalho, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal nº 3565200601007068, apresentando, para o efeito, alegações nas quais concluiu:

1ª). A oposição à execução fiscal é o meio próprio para a arguição da ilegalidade abstracta;

2ª). O meio processual adequado para reagir contra a ilegalidade de um despacho que decide a reversão da execução fiscal é a oposição à execução fiscal;

3ª). O aqui recorrente deduziu oposição à execução fiscal para, entre o mais, arguir a inexistência de qualquer imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos que sustente a cobrança de vários valores cuja cobrança coerciva se pretende;

4ª). E ainda, o aqui recorrente deduziu oposição à execução fiscal para reagir contra a ilegalidade do despacho que ordenou a reversão fiscal, atenta a sua falta de fundamentação.

5ª). Consequentemente, mal andou o Tribunal recorrido ao considerar que o meio processual utilizado pelo recorrente para tais desideratos — oposição à execução fiscal — era impróprio, decidindo-se pela total improcedência da oposição.

Nestes termos e nos melhores de Direito aplicáveis, que V.Exas, mui doutamente suprirão, deverá conceder-se integral provimento ao recurso, modificando a decisão recorrida, no sentido de que, considerando-se a oposição à execução fiscal o meio próprio para a apreciação das questões concretamente alegadas pelo recorrente, sejam as mesmas apreciadas e decididas, seguindo o processo os seus normais termos, até final, Fazendo dessa forma V.ªs.Exas. inteira e sã justiça.

2. Foi por este Supremo Tribunal proferido o acórdão de 13 de Abril de 2011, no qual, concedendo-se provimento ao recurso jurisdicional e julgando-se adequado o meio processual utilizado se julgou ainda parcialmente procedente a oposição, relativamente às dívidas de coimas e multas e taxas de justiça e custas judiciais relacionadas com os respectivos processos de contra-ordenação e improcedente quanto à dívida de IRC.

3. Interposto pelo MºPº recurso do citado acórdão, para o Tribunal Constitucional, por decisão sumária do Relator, de 14.10.2011, foi decidido não julgar inconstitucional o artº 8º, nº 1, alíneas a) e b) do RGIT, com a fundamentação constante do Acórdão nº 437/2011 do Plenário do mesmo Tribunal, tendo sido ordenada a reforma do acórdão de 13 de Abril acima referido, em conformidade com o juízo de constitucionalidade.

4. Por acórdão de 23 de Novembro de 2011- v. fls. 200/206 – foi reformado aquele acórdão, nele tendo ficado escrito, para além do mais, o seguinte:

“6.2. Relativamente às multas e coimas entende o recorrente que está constitucionalmente vedada a transmissão destas aos responsáveis subsidiários.

Assim, a título de exemplo, no Acórdão deste Supremo Tribunal de 10.11.2010, proferido no Recurso nº 0767/10, defendeu-se a seguinte doutrina: “O artigo 8.º do RGIT, interpretado no sentido de que ali se prevê a responsabilidade subsidiária por coimas, efectivada através do regime da reversão da execução fiscal contra as pessoas ali mencionadas, é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, consagrados, respectivamente, no n.º 3 do artigo 30.º e nos n.ºs 2 e 10 do artigo 32.º, ambos da CRP”.

Embora reportado ao artº 7º do RJFNA (mas de conteúdo semelhante ao citado artº 8º) o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 481/2010, de 09.12.2010, proferido no Processo nº 506/09, veio também julgar inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, a norma do artigo 7.º-A do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro) na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal.

Porém, o Tribunal Constitucional em Acórdão do Plenário — Processo nº 437/2011, manifestou entendimento contrário que a decisão sumária do Relator acima referida secundou.

Sendo assim, o recurso improcede nesta parte.

7. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso jurisdicional, julgando-se adequado o meio processual utilizado e, conhecendo da oposição, ao abrigo do disposto nos artºs 715º e 726º, ambos do CPC julga-se esta improcedente, quer relativamente às dívidas de coimas e multas e taxas de justiça e custas judiciais relacionadas com os respectivos processos de contra-ordenação, quer improcedente quanto à dívida de IRC”.

5. Deste acórdão veio o recorrente interpor recurso para o Pleno desta Secção, invocando o seguinte:

a) O recurso para o Tribunal Constitucional tinha sido limitado à questão da responsabilidade das coimas e das multas para os pretéritos gerentes da sociedade executada em sede de execução fiscal;

b) A decisão quanto à matéria das custas judiciais e taxas de justiça com os processos de contra-ordenação não foi objecto de recurso, pelo que transitou em julgado;

c) Assim sendo, o acórdão recorrido não poderia alterar a decisão que incidiu sobre as taxas de justiça e custas, sob pena de violação do caso julgado material e, como tal é nulo nos termos do artº 668º, nº 1, alínea d) do CPC.

6. Este recurso foi rejeitado por despacho do relator, de 15.02.2012, por ser legalmente inadmissível, tendo o mesmo sido convolado para requerimento de arguição de nulidades.

Cabe então decidir.

De acordo com o artº 7º do CPTA “*Para efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas*”. *Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.*

Também os artigos 98º, nº 4 do CPPT e 97º, nº 4 da LGT determinam que em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

Porém, esta convolação só é admissível, conforme este Supremo tribunal tem entendido, quando o pedido e a causa de pedir se ajustarem à forma processual correcta esta forma e aquele for tempestivo. (Entre muitos outros, v. o Acórdão do STA (2ª Secção), de 20.05.2003 – Recurso nº 638/03-40).

Ora, de acordo com o ofício de fls. 109, a notificação do acórdão de 23.11, seguiu em 28.11.2011, pelo que a notificação se considera efectuada no terceiro dia útil posterior ao do registo, ou seja em 2 de Dezembro seguinte.

Deste modo, na data da entrada do recurso— 11 de Janeiro de 2012 (fls. 220) estava há muito esgotado o prazo de dez dias previsto no artº 153º do CPC, para arguição de nulidades.

7. Nestes termos e pelo exposto, indefere-se a arguição de nulidade do acórdão proferido em 23 de Novembro passado e que constitui fls. 200/206.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Valente Torrão* (relator) – *Francisco Rothes* – *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

### Assunto:

*Prescrição. Obrigação tributária. Aplicação da lei no tempo. Interrupção da prescrição. Suspensão da prescrição.*

### Sumário:

- I – Sobre a sucessão no tempo das normas tributárias, designadamente as que disciplinam os diversos aspectos do instituto da prescrição, incluindo no que se refere às causas de suspensão e de interrupção, há que distinguir entre o facto tributário e factos interruptivos/suspensivos do prazo prescricional, sendo que a estes últimos se aplicam as normas que vigorarem no momento da ocorrência de tais factos.*
- II – As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição, sem correspondência com as previstas na lei antiga (nº 1 e 3 do art. 49º), 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 conectionam-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.*
- III – 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 ofensa dos princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídica.*
- IV – A aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do art. 297º do CC não determina a aplicação em bloco do*

*regime do CPT ou da LGT, 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.*

V – *Ainda que se admita que os prazos de prescrição e de caducidade fazem parte das garantias dos contribuintes e, por conseguinte, do âmbito da reserva de lei constitucionalmente fixada no art. 103º da CRP, o art. 49º, nº 3, da LGT não é organicamente inconstitucional porque a lei de Autorização nº 41/98, de 4 de Agosto, autorizou o Governo a rever o prazo de prescrição das obrigações tributárias, tendo o legislador ao abrigo da referida lei de autorização procedido ao encurtamento do prazo de 10 para 8 anos (art. 48º), não se podendo inferir que a previsão de causas de suspensão (no nº 3 do art. 49º) corresponde a um alargamento do prazo, pois o quantum do prazo prescricional e as causas de interrupção e de prescrição constituem realidades diversas, estando mesmo sujeitas a regras distintas do que concerne à aplicação da lei no tempo.*

Processo nº: 213/12-30.

Recorrente: Solinca – Investimentos Turísticos, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### **I. Relatório**

1. Solinca – Investimentos Turísticos, S. A., identificada nos autos, apresentou reclamação, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2, de 27/05/2010, que lhe indeferiu o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, respeitante a I.R.C. do exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios e objecto do processo de execução fiscal nº. 3182199901018280, que foi julgada totalmente improcedente pela Mm<sup>a</sup>. Juíza daquele Tribunal.

2. Inconformada, a Solinca – Investimentos Turísticos, S. A., veio interpor recurso para este Tribunal, extraíndo-se das suas alegações, as seguintes conclusões:

*“i. A discussão essencialmente processual das matérias relacionadas com a prescrição da obrigação tributária, quer doutrinal, quer jurisprudencialmente, desfocou a sua matriz intrínseca, e, porventura, fez obnubilar a sua razão de ser e os princípios subjacentes à sua criação e normatividade — limitando-se os Tribunais a apreciar se existe, ou não, prescrição da obrigação tributária, mas abstendo-se de considerar ou apreciar que o regime legal estabelecido pela Lei de Orçamento de Estado de 2007, com a revogação pura e simples do levantamento da suspensão da prescrição, veio a estabelecer, em rigor, a imprescritibilidade das dívidas tributárias.*

*ii. Nos termos da lei, em matéria de IRC, o facto tributário considera-se verificado no último dia do exercício a que respeita — que, in casu (IRC do exercício de 1993), corresponde a 31.12.1993 (1).*

*iii. Atento o disposto no artigo 34º do Código de Processo Tributário (CPT), em vigor em 31.12.1993, **o prazo de prescrição era de 10 anos contando-se desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário (2)**, pelo que **o referido prazo de prescrição iniciou a sua contagem em 01.01.1994** e, atento o sobredito prazo legal de prescrição, **terminaria em 01.01.2004**.*

*iv. Quer à luz do artigo 34º nº 3 do CPT (em vigor à data do facto tributário, como se disse), quer sob a égide do artigo 49º nº 1 da LGT, a apresentação de impugnação judicial interrompia a prescrição, pelo que a dedução de Impugnação Judicial contra a liquidação exequenda, em 08.03.1999, interrompeu a prescrição.*

*v. Nos termos dos artigos 34º nº 3 do CPT e 49º nº 2 da LGT (redacção aplicável), este efeito interruptivo da prescrição cessa se o processo de impugnação estiver parado durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, somando-se, ao tempo que decorrer após este período, o que tiver decorrido até à data da autuação do processo interruptivo.*

*vi. O processo de impugnação judicial esteve parado entre 08.03.1999 e 16.05.2002, pelo que, para efeitos do cômputo da prescrição, há que considerar **todo o tempo decorrido entre 01.01.1994 e 08.03.1999**, por um lado, e, por outro, **todo o tempo decorrido depois de 08.03.2000**.*

*vii. Assim, quando a Recorrente solicitou ao órgão de execução fiscal a declaração da prescrição, **já haviam decorrido mais de 15 anos desde a ocorrência do facto tributário**.*

*viii. Entende o Tribunal a quo, que o facto de a Recorrente ter prestado garantia em 22.07.1999, conjuntamente com o facto de pender impugnação judicial, determinou a suspensão da contagem do prazo de prescrição.*

*ix. Como tem vindo entendimento deste Supremo Tribunal, só são admissíveis as interrupções sucessivas da prescrição, em virtude da sucessão temporal de factos interruptivos, **se anteriormente cessar** o efeito interruptivo da prescrição motivado por facto interruptivo precedente.*

x. Ora, quer aquando da instauração da execução fiscal, quer aquando da citação para a execução fiscal, em Abril e Maio de 1999, quer aquando da prestação de garantia, em Julho de 1999, **o processo de impugnação judicial ainda não havia estado parado por mais de um ano.**

xi. O processo de impugnação judicial só completou um ano de paragem em **08.03.2000**, e **a garantia foi prestada anteriormente**, em **22.07.1999**, de modo que, naquelas datas, **ainda não havia cessado** o efeito interruptivo da prescrição decorrente da instauração da impugnação judicial.

xii. A prestação de garantia (em 27.07.1999) não pode representar uma nova e sucessiva interrupção do prazo prescricional que, à data, **já estava interrompido**, por virtude da apresentação da impugnação judicial em 08.03.1999.

xiii. Só com o aditamento de um novo n.º 4 ao artigo 49º da LGT, por meio do artigo 89º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 — entrado em vigor em 01.01.2007, conforme o respectivo artigo 163 — é que o legislador, **inovadoramente**, veio considerar que o prazo de prescrição legal se suspende enquanto não houver decisão transitada em julgado, no caso de impugnação judicial, pelo que **esta nova lei é inaplicável ao caso, de ocorrência claramente anterior a 01.01.2007.**

xiv. O instituto da prescrição constitui um regime legal substancial de extinção ou preclusão dos créditos tributários, inserido no âmbito das “garantias” dos contribuintes e portanto, na reserva de lei parlamentar.

xv. Não é possível considerar a pendência de impugnação judicial como uma causa de interrupção e suspensão do prazo de prescrição, quando o preceito aplicável, à data da apresentação da impugnação, não referia aquele facto interruptivo como uma causa de suspensão do início do prazo de prescrição, até ao trânsito em julgado da respectiva decisão, não sendo também possível invocar o disposto no artigo 327º do Código Civil, como faz o Tribunal a quo, uma vez que em matéria de garantias dos contribuintes, é vedada a **aplicação analógica.**

xvi. Caso contrário, atropelam-se as **legítimas expectativas e garantias dos contribuintes anteriormente constituídas, e o princípio da confiança e segurança jurídica**, insitos ao princípio do Estado de Direito, além de ser **violado o princípio geral da irretroactividade das leis**, designadamente daquelas que são restritivas dos direitos, liberdades e garantias, previsto, entre outros, nos artigos 12º da LGT, 12º do CC e 103º n.º 3 da CRP.

xvii. O artigo 49º n.º 3 da LGT (na redacção anterior à Lei n.º 100/99, de 26/7), enquanto lei “restritiva” de uma “garantia” dos contribuintes, se interpretado no sentido de que é aplicável a factos tributários e, por isso, a prazos prescricionais, ocorridos e iniciados anteriormente à sua entrada em vigor, padece de **inconstitucionalidade material**, por violação do primado da protecção da confiança e das garantias anteriormente constituídas, emergentes do ideal de segurança jurídica que subjaz ao princípio constitucional do Estado de Direito Democrático, e por **violação do princípio fundamental da proibição da normas retroactivas restritivas de garantias** (cfr: artigos 2º, 18º n.º 3 e 103º n.º 3 da CRP).

xviii. Refere o Tribunal a quo que **o prazo de prescrição se suspendeu em virtude da apresentação, pela Recorrente, de oposição à execução fiscal** — entre 14.09.2007 e 30.11.2009, entendendo, ainda, que **o prazo de prescrição se suspendeu em virtude da apresentação, pela Recorrente, de reclamação contra acto do órgão de execução fiscal.**

xix. **Não pode o Tribunal a quo conferir efeito suspensivo à prestação da garantia com a impugnação e, simultaneamente, atribuir-lhe o mesmo efeito, com o mesmo fundamento, pela apresentação de reclamação e oposição.**

xx. À data da prestação da garantia, 22.07.1999, **ainda não tinha cessado o efeito interruptivo da prescrição** motivado pela apresentação da IJ (que só cessou em 08.03.2000), **pelo que a prestação da garantia não pode voltar a interromper/suspender o prazo de prescrição.**

xxi. Ainda que se admitisse a suspensão da contagem do prazo prescricional, pela apresentação, em **14.09.2007**, de oposição à execução fiscal, constata-se que, nessa altura, **já havia decorrido o prazo de prescrição.**

xxii. Efectivamente, entre **01.01.1994 até 08.03.1999** decorreram **quatro anos e dois meses**, e entre **08.03.2000 até 14.09.2007** decorreram **sete anos e dois meses** — o que perfaz o total de **onze anos e quatro meses.**

xxiii. Aliás, nunca poderia ser conferido efeito interruptivo à reclamação e, posteriormente, à oposição, porquanto o artigo 49º n.º 3 da LGT veio estabelecer que a interrupção se dá **uma única vez**, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

xxiv. A consideração de uma pluralidade de factos suspensivos/interruptivos do prazo de prescrição, viola frontalmente as razões de certeza e segurança jurídica que estão na base do regime da prescrição fiscal, a qual, a ser assim, **se pode prolongar indefinidamente** — em claro prejuízo do Contribuinte, e em violação dos princípios da certeza e segurança jurídica

xxv. Após a revogação do n.º 2 do artigo 49º da LGT, **é virtualmente impossível ocorrer a prescrição de uma dívida tributária** uma vez que i) se for prestada garantia, como o prazo de prescrição está interrompido até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo, no final desse

processo a garantia será executada; ii) se não for prestada garantia, o processo segue para penhora e, após trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo, para venda.

xxvi. Na interpretação da sentença recorrida, a prescrição, em matéria tributária, deixou de ser possível; é adiável ad eternum — contrariando todos os ideais de segurança e paz jurídica que estão, e sempre estiveram, na génese do instituto da prescrição

xxvii. O artigo 49º n.º 3 da LGT, é **organicamente inconstitucional**, já que a respectiva lei de autorização legislativa — artigo 2, alínea 18) da Lei n.º 41/98, de 4/8 — apenas facultava o encurtamento do prazo de prescrição e, não, na prática, o seu alargamento — que é, efectivamente, o que passou a suceder a suceder com essa “novidade” que foi passar a prever a suspensão do decurso do prazo de prescrição em consequência da suspensão do processo de execução fiscal.

xxviii. É despiciendo, saber se o prazo de prescrição é de 10 ou 8 anos, ou até um prazo inferior porque, com a citação, por exemplo, fica interrompido o prazo de prescrição, bastando que o Contribuinte se lhe oponha ou que reclame de um acto do órgão executivo para que a dívida jamais prescreva — ainda que o processo fique indefinidamente parado por facto não imputável ao Contribuinte.

xxix. Uma leitura atenta daquela norma de autorização legislativa permite inferir que o Governo só havia ficado autorizado a regular a suspensão do prazo de caducidade, e não na “suspensão” do prazo de prescrição.

xxx. A possibilidade do credor tributário poder influir o decurso do prazo de prescrição, por meio da suspensão do processo de execução fiscal, que conduz e do qual é titular, ofende de forma intolerável os ditos princípios da segurança jurídica e protecção da confiança imanentes ao dito princípio constitucional fundamental do Estado de Direito Democrático.

xxxi. A revogação do n.º 2 do artigo 49º da LGT, que estabelecia o levantamento da suspensão da prescrição no caso de paragem do processo por um prazo superior a um ano, por facto não imputável ao Contribuinte, equivale a terminar com uma garantia com tradição no ordenamento jurídico tributário — na medida em que gozava de previsão legal no artigo 27º n.º 1 CPCI e no artigo 34º n.º 3 do CPT.

xxxii. A revogação de uma norma que gozava, há muito, de uma implantação consolidada no nosso ordenamento jurídico — a qual se conjugava com a evolução legislativa, no sentido da redução do prazo de prescrição — veio colocar em causa o princípio da segurança jurídica, defraudando as legítimas expectativas dos destinatários da norma, pela simples razão de que, como se disse, com as alterações legislativas em causa o que se fez foi acabar com o instituto da prescrição em matéria tributária, **imputando ao Contribuinte os encargos da morosidade na resolução dos litígios tributários**, ainda que tal morosidade não lhe seja atribuível, **e premiando-se injustificadamente a inércia do Estado na cobrança dos tributos e na atempada resolução dos litígios fiscais**.

xxxiii. A revogação do artigo 49.º n.º 2 da LGT, ainda que se justificasse como necessária para evitar que algumas dívidas tributárias ficassem por executar devido a prescrição, restringe desproporcionalmente as garantias dos Contribuintes, e é demasiadamente gravosa, mesmo em face do interesse creditório do Estado, uma vez que **deixa os Contribuintes indefinidamente onerados com a dívida fiscal**, mesmo que o respectivo processo se mantenha por vários anos sem qualquer movimentação processual; agora, com a contínua oneração de juros de mora<sup>(3)</sup> e **com a oneração dos encargos da garantia prestada, sem possibilidade de caducidade da mesma**<sup>(4)</sup>.

xxxiv. Em suma: expurgadas do nosso ordenamento jurídico as normas sobre a cessação do efeito interruptivo da prescrição, da caducidade da garantia e do levantamento da penhora, **o Estado Fiscal não se sente minimamente pressionado a decidir os litígios jurídico tributários, ficando o Contribuinte, indefinidamente, refém de uma dívida fiscal com várias dezenas de anos** — como é o caso dos autos — **e com o agravamento financeiro decorrente da morosidade na resolução do litígio (de juros de mora e encargos com garantia) que, naturalmente, não consegue controlar e que não lhe é imputável, e com o efectivo risco de diminuição das suas garantias de defesa**, na medida em que, fruto do tempo decorrido, não possa fazer prova da ilegalidade ou inexigibilidade da dívida de imposto, por já não poder produzir prova testemunhal, e, inclusivamente, por já não ter em seu poder qualquer prova documental que entendesse necessário juntar ao processo para sua defesa,

xxxv. O próprio Tribunal Constitucional, a propósito da conformidade com a Constituição da interpretação dada ao n.º 3 do artigo 34º do CPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, no sentido de a interrupção da prescrição tributária nele prevista ter natureza duradoura e não instantânea, entendeu que: «(...) ao fazer depender o reinício do curso do prazo de prescrição da verificação de uma situação de inércia processual, durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, **o legislador está justamente a introduzir um mecanismo que visa tutelar o direito a obter uma decisão em prazo razoável e mediante um processo equitativo**».

xxxvi. Assim se conclui que o artigo 49º n.º 3 da LGT, na redacção e interpretação acima mencionadas, sufragadas na sentença recorrida, é **materialmente inconstitucional**, bem como a sua revogação pura e simples do artigo 49º n.º 2 da LGT é **materialmente inconstitucional** por violação das normas e princípios supra referidos — da proporcionalidade, da justiça, da certeza, segurança jurídica e

protecção da confiança, da proibição do retrocesso social, da congruência, do acesso à justiça, e do direito a uma decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.

xxxvii. Ao assim não decidir incorreu o Tribunal a quo em **erro de julgamento**, a impor a **revo-gação** da sentença.

*Termos em que, com a procedência do presente recurso, deve a Douta sentença recorrida revo-gada, assim se cumprindo a Lei e se fazendo JUSTIÇA.*”

3. Não houve contra-alegações.

4. O Mm<sup>o</sup>. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de dever ser negado pro-vimento ao recurso louvando-se na jurisprudência reiterada e pacífica deste Supremo Tribunal.

5. Não houve Contra-Aleagações.

6. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

## II. Fundamentos

1. De facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

A) Em 08/03/1999, a Reclamante deduziu impugnação judicial contra a liquidação adicional de I.R.C relativa ao exercício de 1993, junto da Repartição de Finanças do 6.º Bairro Fiscal do Porto. (Cfr. fls 18 a 27 dos presentes autos e fls. 2 do processo n.º IMP204/01/31 (impugnação) apenso aos presentes autos).

B) Em 28/04/1999, foi instaurado, no Serviço de Finanças de Porto 2, contra a Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 31821999/010828.0, para cobrança coerciva de dívida resultante de liquidação adicional de I.R.C., relativo ao exercício de 1993, juros de mora e custas, no montante total de € 518.575,14. (Cfr. fls. 2 do processo de oposição n.º 1920/08.OBEPRT apenso aos presentes autos).

C) Em 11/05/1999, a Reclamante foi citada para o processo de execução fiscal (cfr. aviso de recepção a fls.2 verso e citação a fls. 4 dos presentes autos).

D) Em 22/07/1999, a Reclamante prestou garantia “apólice de seguro-caução”, “... destinada a garantir as responsabilidades que à Solinca..., vierem a competir nas obrigações assumidas em consequência da suspensão do Processo de Execução Fiscal n. 0318-99/101828.0...” (cfr. fls. 8 dos presentes autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

E) A garantia referida na alínea anterior vigora “Desde 21/7/99 até 20/7/2000, automaticamente prorrogável por períodos de 12 meses até que se verifique a extinção da obrigação caucionada ou seja comunicado pelo Segurado o cancelamento da Apólice.” (cfr. fls. 9 dos presentes autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

F) Por despacho do Chefe da Repartição de Finanças do 6.º Bairro Fiscal do Porto, de 26/07/1999, foi suspensa a execução fiscal nos seguintes termos: **Dado que foi prestada a garantia, ..., suspendam-se os autos nos termos do art. 255º do C.P.T.**” (cfr. fls. 13 dos presentes autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

G) Em 06/07/2001, o Serviço de Finanças do Porto 6 remeteu a Impugnação Judicial referida na alínea A) para o Tribunal Tributário de 1ª instância do Porto, que correu termos sob o n.º IMP204/01/31 (cfr. fls. 148 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31 apenso aos presentes autos).

H) Em 26/02/2002, foi proferido, pelo Tribunal Tributário de 1ª instância do Porto, despacho de admissão da impugnação e a ordenar a notificação da Fazenda Pública para contestar (cfr. fls. 149 do processo de Impugnação n.º IMP204/O1/31 apenso aos presentes autos).

I) Em 16/05/2002, foi expedida carta registada para notificação da Reclamante do despacho referido na alínea anterior (cfr. fls. 149 v. do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31 apenso aos presentes autos).

J) A Impugnação Judicial foi julgada improcedente por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal (T.A.F.) do Porto, proferida em 15/06/2004 (cfr. fls 242 a 249 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31 apenso aos presentes autos).

K) Em 04/02/2005, foi expedida carta registada para notificação da Reclamante da sentença referida na alínea anterior (Cfr. fls. 253 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

L) Em 17/02/2005, a Reclamante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte (T.C.A. Norte) da decisão referida na alínea J) (cfr. fls. 256 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

M) O recurso foi julgado parcialmente procedente, por douto acórdão do T.C.A. Norte, profe-rido em 22/03/2007 (Cfr. fls. 309 a 321 do processo de Impugnação n.º IMP204/O1/31, apenso aos presentes autos).

N) Em 23/03/2007 foi expedido ofício para notificação da Reclamante, do acórdão referido na alínea anterior (Cfr. fls. 325 a 327 do processo n.º IMP204/01/31 (impugnação), apenso aos presentes autos).

O) Em 17/04/2007, a Reclamante requereu a rectificação de parte do acórdão referido na alínea M), o que foi indeferido por decisão de 17/05/2007 (Cfr. fls 328 e 329 e 341 a 346 do processo de Impugnação n.º IMP204/O1/31, apenso aos presentes autos).

P) Em 18/05/2007, foi expedido ofício para notificação da Reclamante da decisão de indeferimento da rectificação referida na alínea anterior (Cfr. fls 349 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

Q) Em 01/06/2007, a Reclamante requereu a nulidade do acórdão referido na al. M), nulidade processual, esta, por falta de emissão do despacho de sustentação ou reparação e, ainda, a "... extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, com fundamento na prescrição da dívida decorrente da liquidação impugnada..." (cfr. fls. 353 e 360 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

R) Em 12/07/2007, o T.C.A. Norte decidiu "...julgar verificada a arguida nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia das questões... e, passando à sua apreciação, negar provimento ao recurso na parte concernente...", "... indeferir a arguida nulidade processual..." e "...não tomar conhecimento..., da questão da eventual prescrição da obrigação tributária emergente da liquidação impugnada..." (cfr. fls. 373 e 387 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

S) Em 13/07/2007, foi expedido ofício para notificação da Reclamante da decisão referida na alínea anterior (cfr. fls. 390 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

T) Em 01/06/2007, a Reclamante interpôs recurso do acórdão referido na alínea M) para o Tribunal Constitucional (T.C.). (Cfr. fls. 351 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

U) Em 15/11/2007, o Tribunal Constitucional proferiu decisão sumária, concluindo que "...a questão de constitucionalidade com o recorte normativo que a recorrente fixa no requerimento de interposição do recurso não foi suscitada durante o processo de modo que o Tribunal recorrido dela devesse conhecer...", tendo decidido "...nos termos do artigo 78º-A, n.º 1 da LTC, não conhecer do seu objecto." (cfr. fls. 52 e 53 dos presentes autos e fls 397 e 398 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

V) Em 16/11/2007, foi expedido ofício para notificação da Reclamante da decisão sumária referida na alínea anterior (cfr. fls. 400 do processo de Impugnação n.º IMP204/O1/31, apenso aos presentes autos).

W) A decisão sumária do Tribunal Constitucional transitou em julgado em 29/11/2007 (Cfr. "certidão de trânsito", a fls. 492 do processo de Impugnação n.º IMP204/01/31, apenso aos presentes autos).

X) Em 14/09/2007, a Reclamante deduziu oposição à execução fiscal, "...ao abrigo do artigo 204.º n.º 1 d) do CPPT", "...com fundamento em prescrição da dívida exequenda.", que correu termos no T.A.F. do Porto, sob o n.º 1920/08BEPRT (cfr. fls 3 a 6 do processo de Oposição n.º 1920/08.0BEPRT apenso aos presentes autos).

Y) Em 10/11/2009, a oposição a que se reporta a alínea anterior foi liminarmente rejeitada, por intempestividade (Cfr. fls. 52 a 55 do processo de Oposição n.º 1920/08.0BEPRT apenso aos presentes autos).

Z) Em 17/11/2009 foi expedido ofício pelo T.A.F. do Porto para notificação da Reclamante da decisão referida na alínea anterior (cfr. fls. 56 do processo de Oposição n.º 1920/08.0BEPRT, apenso aos presentes autos).

AA) Em 15/01/2009, a Reclamante requereu a declaração da caducidade da garantia bancária referida na alínea D), tendo sido proferido despacho pelo T.A.F. do Porto, em 01/09/2009 que, abstenendo-se de se pronunciar sobre o requerido, "uma vez que o processo de impugnação judicial já não se encontrava pendente na data da apresentação do pedido...", dado que "...o processo de impugnação judicial invocado teve "visto em correção" em 5/9/2008 e, posteriormente, foi remetido ao Serviço de Finanças competente para cumprimento da decisão transitada em julgado." (cfr. fls. 2 a 4 e 21 e 21 v. do processo relativo ao pedido de caducidade de garantia n.º INCDIVER204/01/31-A, apenso aos presentes autos).

BB) Em 25/01/2010, a Reclamante requereu a declaração da prescrição da dívida exequenda a que se reportam, os autos, junto do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2 (Cfr. requerimento de fls. 72 a 76 dos presentes autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

CC) Em 27/05/2010, o Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2 proferiu despacho a indeferir o pedido de declaração da prescrição (Cfr. fls. 175 a 177 dos presentes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

DD) Em 11/06/2010, não se conformando com o despacho referido na alínea anterior, a Reclamante deduziu a presente reclamação judicial (cfr. fls. 184 a 211 dos presentes autos e carimbo aposto no rosto do articulado inicial).



## 2. Do Direito

### 2.1. Questões a apreciar e decidir

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Solinca – Investimentos Turísticos, S.A., da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou totalmente improcedente a reclamação que havia apresentado contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2, que indeferiu o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, respeitante a IRC do exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios.

Para tanto a Mm.<sup>a</sup> Juíza ponderou entre o mais:

- Quanto à prescrição da dívida exequenda, considerando aplicável o prazo de prescrição de 10 anos, previsto no art. 34º do C.P.T, conclui que a mesma não se encontra prescrita, em virtude da verificação de factos suspensivos e interruptivos, que protelaram o seu termo;
- Assim, o prazo de prescrição esteve suspenso:
  - o entre 08/03/1999 e 08/03/2000 (o efeito interruptivo da impugnação deduzida em 08/03/1999, transmutou-se num efeito suspensivo pelo período de um ano, em virtude de o processo ter estado parado por período superior a um ano, por causa não imputável ao contribuinte, nos termos do disposto no art. 49º, nº 2, da LGT;
  - o entre 22/07/1999, data da prestação de garantia, até 29/11/2007, data do trânsito em julgado da impugnação judicial, nos termos do disposto no art. 49º, nº 3, da LGT por força da suspensão/paragem do processo de execução fiscal;
  - o entre 14/09/2007 até 30/11/2009, desde a apresentação da oposição até ao trânsito em julgado da sua decisão final;
  - o O prazo de prescrição encontra-se ainda suspenso desde 11/06/2010, data da apresentação da reclamação, nos termos do disposto no art. 49º, nº4, da LGT.
- Verifica-se assim que o prazo prescricional esteve suspenso entre 08/03/1999 e 30/11/2009 e, ainda, desde 11/06/2010.
- O prazo decorreu entre 01/01/1994 e 07/03/1999 (5 anos, 2 meses e 6 dias) e entre 01/12/2009 e 10/06/2010 (6 meses e 9 dias), perfazendo no seu computo global o prazo de 5 anos, 8 meses e 15 dias, pelo que faltam, pois, 4 anos, 3 meses e 15 dias para terminar o prazo de prescrição (de 10 anos);
- Julgou ainda improcedente o alegado vício de inconstitucionalidade orgânica e material do nº 3 do art. 49º da LGT.

Contra este entendimento se insurge no presente recurso a reclamante ora recorrente concluindo que se o prazo de prescrição de dez anos se iniciou em 01/01/1994 teria terminado em 01/01/2004, ocorrendo erro de julgamento, argumentando, em síntese, o seguinte:

- Como tem vindo sendo entendimento deste Supremo Tribunal, só são admissíveis as interrupções sucessivas da prescrição, em virtude da sucessão temporal de factos interruptivos, se anteriormente cessar o efeito interruptivo da prescrição motivado por facto interruptivo precedente (ponto IX das Conclusões);
- O n.º 4 do artigo 49º da LGT, aditado por meio do artigo 89º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 — é inaplicável ao caso, de ocorrência claramente anterior a 01.01.2007, sob pena de implicar o atropelamento das legítimas expectativas e garantias dos contribuintes anteriormente constituídas, e o princípio da confiança e segurança jurídica, insitos ao princípio do Estado de Direito, além de ser violado o princípio geral da irretroactividade das leis, designadamente daquelas que são restritivas dos direitos, liberdades e garantias, previsto, entre outros, nos artigos 12º da LGT, 12º do CC e 103º nº 3 da CRP (pontos XIII, XV e XVI das Conclusões);
- O artigo 49º nº 3 da LGT (na redacção anterior à Lei nº 100/99, de 26/7), enquanto “lei restritiva” de uma garantia dos contribuintes padece de inconstitucionalidade material, por violação do primado da protecção da confiança e das garantias anteriormente constituídas, emergentes do ideal de segurança jurídica que subjaz ao princípio constitucional do Estado de Direito Democrático, e por violação do princípio fundamental da proibição da normas retroactivas restritivas de garantias (cfr. artigos 2º, 18º nº 3 e 103º nº 3 da CRP)- (ponto XVII das Conclusões).
- O artigo 49º nº 3 da LGT, é organicamente inconstitucional, já que a respectiva lei de autorização legislativa — (artigo 2, alínea 18), da Lei nº 41/98, de 4/8 — apenas facultava o encurtamento do prazo de prescrição e, não, na prática, o seu alargamento- (ponto XXVII das Conclusões);
- A revogação pura e simples do artigo 49º n.º 2 da LGT é materialmente inconstitucional por violação das normas e princípios supra referidos — da proporcionalidade, da justiça, da certeza, segurança jurídica e protecção da confiança, da proibição do retrocesso social, da congruência, do acesso à justiça, e do direito a uma decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo (ponto XXXVI das Conclusões).

Em face das conclusões que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estabelecido nos arts. 684º, nº3, e 685º-A, nº1, do CPC, as questões a decidir são as seguintes:

- a) erro de julgamento quanto à prescrição da dívida;
- b) Inconstitucionalidade orgânica e material do nº 3 do art. 49º da LGT;

c) Inconstitucionalidade material da revogação do n.º 2 do art. 49.º da LGT pelo art. 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Acontece que em relação à alegada inconstitucionalidade, por revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, operado pela Lei 53-A/2006, só em sede de alegações veio a recorrente esgrimir essa questão, que não foi aduzida em sede de PI e que, por conseguinte, a sentença recorrida não teve oportunidade de analisar.

O referido preceito estatua que se o processo parasse, por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte cessava o efeito interruptivo degenerando a interrupção em suspensão pelo período que ia desde a ocorrência do facto interruptivo até ao momento em que o processo perfizesse um ano de paragem.

Ora, no caso em análise, a revogação desse normativo nem sequer teve qualquer relevância, uma vez que o único facto interruptivo que ocorreu foi a dedução da impugnação judicial 1999/03/08, que parou de imediato por mais de um ano por facto não imputável à recorrente. Por conseguinte, a alegada revogação do n.º 2 do art. 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não se aplica sequer ao caso em apreço, uma vez que na data da entrada em vigor desta lei já se havia completado o prazo de paragem superior a um ano, conforme resulta do art. 91.º da Lei n.º 53.º-A/2006, como bem decidiu a Mm.ª Juíza “a quo” (cfr. fls. 343, nota (6)). De todo o modo, não tendo o tribunal recorrido formulado qualquer juízo sobre esta questão, também não pode agora este Supremo Tribunal pronunciar-se sobre ela, já que, como vem sendo pacificamente reiterado pela jurisprudência do STA “os recursos jurisdicionais não constituem o meio processual adequado a decidir questões não apreciadas pela decisão judicial com eles impugnada, pois que, por definição, visam apenas o reexame da decisão recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso” (cfr., entre outros, o Acórdão do STA de 17/6/2005, proc. n.º 28/2005). E o facto de se suscitar a eventual inconstitucionalidade de normas, questão precisamente de conhecimento oficioso, não obriga mesmo assim este Supremo Tribunal a emitir qualquer pronúncia porque a fiscalização concreta da constitucionalidade das normas só se justifica quando a questão da inconstitucionalidade possa influir na concreta solução do caso submetido a julgamento, o que não é, manifestamente, o caso uma vez que a norma cuja inconstitucionalidade é questionada não foi aplicada no caso *sub judice*.

Termos em que o objecto do presente recurso se restringirá à análise das duas primeiras questões [alíneas a) e b)].

**2.1.1.** Quanto ao alegado erro de julgamento da sentença recorrida por não considerar prescrita a dívida exequenda que se reporta ao IRC do exercício de 1993.

Como vimos, a recorrente não contesta o prazo de prescrição que lhe foi aplicado pela Mm.ª Juíza “a quo”, centrando a sua divergência com o decidido no que se refere à ocorrência dos diversos factos interruptivos/suspensivos, mas sem razão.

Antes de mais cumpre esclarecer que embora a recorrente se refira a interrupções sucessivas, a verdade é que no caso em apreço só se verificou um facto interruptivo — a impugnação judicial, cujo efeito interruptivo se transmutou em efeito suspensivo, nos termos do disposto no art. 49.º, n.ºs 1 e 2, da LGT pelo que cumpre apenas apreciar a legalidade dos factos suspensivos que ocorreram.

Vejamos.

A dívida tributária exequenda reporta-se ao IRC de 1993, pelo que, tal como decidido pela sentença “a quo” e aceite pela recorrente, há que aplicar o prazo de prescrição de 10 anos estatuído no CPT, uma vez que à data da entrada em vigor da LGT faltava menos tempo para se verificar a prescrição face a tal diploma.

Em 1999/01/01 entrou em vigor a LGT que, no seu art. 49.º, n.º 1, dispunha que a citação (após a entrada em vigor da Lei 100/99, de 26 de Julho), a reclamação, o recurso hierárquico a impugnação e o pedido de revisão oficiosa interrompem a prescrição.

De acordo com o n.º 2, entretanto revogado pela Lei 53-A/2006, de 29/12, mas cuja revogação só se aplica aos casos em que o ano de paragem do processo termina a partir de 2007/01/01, a paragem do processo por mais de 1 ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito interruptivo, somando-se neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Nos termos do n.º 3, na redacção anterior à referida Lei 53-A/2006, o prazo de prescrição suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento a prestações legalmente autorizado ou de reclamação, impugnação ou recurso.

O art. 89.º da Lei n.º 53-A/2006 veio dar nova redacção a este preceito que passou a dizer que “O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento em 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.

Assim sendo, de acordo com o n.º 4 do art. 49.º de LGT, na redacção em vigor à data dos factos (redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, em vigor desde 1/01/2007), o prazo de prescrição legal suspende-se no caso de oposição, quando determine a suspensão da cobrança da dívida.

Perante este quadro normativo, aplicando a factualidade com relevo para a apreciação da prescrição temos o seguinte:

1. A recorrente deduziu impugnação judicial em 1999/03/08, tendo parado, de imediato por facto não imputável ao contribuinte, e na qual veio a ser proferida decisão que transitou em julgado em 2007/11/29;
2. Em 1999/07/22 a recorrente prestou garantia;
3. Em 2007/09/14 a recorrente deduziu oposição judicial, que veio a transitar em julgado em 2009/11/30;
4. Em 2010.06.11 a recorrente interpôs a presente reclamação.

Considerando que a lei aplicável ao quadro dos factos interruptivos/suspensivos do prazo de prescrição é a vigente no momento em que os mesmos ocorreram, nos termos do estatuído no artigo 12.º/2 do Código Civil, como bem salientou a sentença recorrida, o prazo de prescrição de 10 anos, iniciado em 1994/01/01 interrompeu-se em 1999/03/08, com a instauração da impugnação judicial, transmutando-se em suspensão com a paragem do processo por mais de um ano, por facto não imputável à recorrente (º), entre 1999/03/08 e 2000/03/08, o que associado à prestação de garantia, em 1999/07/12, vai determinar a suspensão até 2007/11/29 (data do trânsito da sentença proferida na impugnação judicial) (º); e suspendeu-se em 2007/09/14, com a instauração da oposição até ao respectivo trânsito, em 2009/11/30.

Assim, sendo, o prazo de prescrição em causa esteve suspenso entre 1999/03/08 e 2009/11/30 e decorreu entre 1994/01/01 e 1999/03/07 (5 A, 2 M e 6 D) e a partir de 1/12/2009 (º), o que significa que o prazo de prescrição ainda não se completou.

Nesta sequência, a sentença recorrida julgou não prescrita a dívida exequenda (IRC relativo ao exercício de 1993), por ter entendido, justificadamente, que embora o prazo de prescrição seja o de 10 anos, previsto no art. 34.º do Código de Processo Tributário, contado desde 1 de Janeiro de 1994, era preciso computar no referido prazo as causas de interrupção e de suspensão previstas na lei em vigor à data da verificação desses mesmos factos.

Ao contrário, na óptica da recorrente, o referido prazo de prescrição já teria terminado em 1/01/2004, insurgindo-se contra a aplicação ao caso *sub judice* dos referidos factos interruptivos/suspensivos e à sucessão no tempo de diferentes regimes legais — o previsto no CPT e o previsto na LGT — porquanto, na sua perspectiva, sendo aplicável à dívida exequenda o prazo de prescrição previsto no CPT, não se pode, concomitantemente, perfilhar o entendimento de que relativamente às causas de interrupção e de suspensão desse prazo é aplicável a lei nova (LGT). É o que se passa em especial com o aditamento do n.º 4 ao art. 49.º da LGT, por força do art. 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor em 1/1/2007, que veio inovadoramente considerar que o prazo de prescrição legal se suspende enquanto não houver decisão transitada em julgado, no caso de impugnação judicial.

Acontece que sobre a sucessão no tempo das normas tributárias, designadamente as que disciplinam os diversos aspectos do instituto da prescrição, incluindo no que se refere às causas de suspensão e de interrupção, existe jurisprudência reiterada e uniforme deste Supremo Tribunal no sentido de que há que distinguir entre facto tributário e factos interruptivos/suspensivos do prazo prescricional, sendo que a estes últimos se aplicam as normas que vigorarem no momento da ocorrência de tais factos. Não havendo razões para nos afastarmos dessa jurisprudência firme e consolidada, limitar-nos-emos a reiterá-la no caso em apreço.

Assim, no Acórdão de 13/01/2010 (º), proc. n.º 01148/09, pode ler-se, no respectivo sumário, o seguinte:

“(…)

*IV- (...)” no que respeita à sucessão no tempo das normas tributárias que disciplinam os demais aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, em especial as causas de interrupção e de suspensão, o problema tem de ser resolvido “pela aplicação da regra contida no art. 12.º da LGT e, subsidiariamente, pela regra geral de direito firmando no nosso sistema jurídico e constante no 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 desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação 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 real 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 (nº1 e 3 do art. 49º), 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 conxionam-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 a ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes”*

Verifica-se, assim que, de acordo com a jurisprudência uniforme e reiterada deste Supremo Tribunal, 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 os eventos, não podendo esse efeito imediato da lei nova ser considerado como representando um evento retroactivo.

Também tem sido repetidamente afirmado por este Supremo Tribunal que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do art. 297º 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 (neste sentido, cfr., entre outros, os acórdãos de 28/05/2008, recurso nº 154/08 e em 21/05/2008, no recurso nº 7/08).

Não procede, desta forma, o argumento da recorrente no sentido de que a aplicação de normas da LGT implica retroactividade, bem como toda a argumentação no sentido da violação do disposto no art. 103º da CRP, dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da confiança, como melhor será analisado de seguida.

**2.1.2.** Da não violação dos princípios da legalidade tributária, da proibição da retroactividade da lei fiscal e da certeza e segurança jurídica

Foi com a revisão constitucional de 1997 que o legislador constituinte optou por consagrar, no art. 103º, nº3, da CRP, o princípio geral da proibição de cobrança, pelo Estado, de impostos retroactivos. Note-se, porém, que, como vem afirmando o Tribunal Constitucional (Acórdão nº 85/2010, proc. 653/09), o preceito abrange apenas a retroactividade “própria” ou “autêntica”. “Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação da lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)”.

A retroactividade “autêntica”, em que a norma pretende ter efeitos sobre o passado (eficácia *ex tunc*), deve distinguir-se a “retroactividade aparente” (“parcial ou inautêntica”), também denominada retrospectividade ou retroactividade quanto a efeitos jurídicos <sup>(9)</sup>. Nesta última cabem situações como a dos autos em que uma lei pretende vigorar para o futuro (designadamente as Leis nºs 100/99, de 26 de Julho, e 53-A/2006, de 29 de Dezembro), mas acaba por tocar em situações, direitos ou relações jurídicas desenvolvidas no passado mas ainda existentes à data da sua entrada em vigor (prazo de prescrição ainda em curso, que é o facto extintivo do direito à cobrança do imposto). Trata-se de situações, nas palavras de GOMES CANOTILHO <sup>(10)</sup>, em que “há certos efeitos jurídicos da lei nova vinculados a pressupostos ou relações iniciadas no passado”.

Assim sendo, para haver violação do princípio da proibição da retroactividade, consagrado no art. 103º, nº 3, da CRP, era necessário que ocorresse retroactividade autêntica, isto é, que a lei nova 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 subsiste qualquer violação do princípio da protecção da confiança, na vertente da segurança jurídica.

Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 28/9/2011, seguindo jurisprudência do Tribunal Constitucional, para averiguar se há violação destes princípios há que proceder “«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, insito na ideia do Estado de direito”.

No caso em apreço, tal como se conclui no mencionado Acórdão, não se pode dizer que a afectação das expectativas do recorrente quanto ao cômputo do prazo da prescrição tenha sido arbitrária ou deva

considerar-se demasiado onerosa. Como pondera JORGE DE SOUSA <sup>(11)</sup>, reportando-se à sucessão de regimes combinando causas de interrupção com causas de suspensão, “(...) compreende-se que o efeito interruptivo cesse por paragem do processo por mais de um ano por facto imputável ao contribuinte, pois essa paragem será imputável aos serviços estaduais que devem fazer tramitar atempadamente os processos administrativos e judiciais. Mas, também se compreende que, sendo o fundamento da prescrição das obrigações a negligência do credor em cobrar a dívida, não se deixe correr o prazo de prescrição enquanto estes credor está legalmente impossibilitado de providenciar no sentido de a cobrança ser efectuada”.

A solução dada ao caso pela Mm<sup>a</sup> Juíza *a quo* também não se afigura intolerável e constitucionalmente inadmissível, pois tal só sucederia, voltando à jurisprudência do Tribunal Constitucional, vazada no Acórdão citado, 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 improcede, também, nesta parte, a argumentação da recorrente.

### 2.1.3. Quanto à alegada inconstitucionalidade orgânica do n.º 3 do artigo 49.º da LGT

Alega a recorrente, nesta sede, que o n.º 3 do art. 49º da LGT é organicamente inconstitucional porque a lei de autorização legislativa apenas facultava o encurtamento do prazo de prescrição e não, na prática, o seu encurtamento, que é o que efectivamente o que se passou a suceder com a “novidade” que foi passar a prever a suspensão do decurso do prazo de prescrição em consequência da suspensão do processo de execução fiscal” (conclusão XXVII).

Acontece que, também aqui, não assiste razão à recorrente.

Vejamos.

O art. 103º da CRP ao estabelecer, no seu n.º 2, que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, procede, desta forma, à delimitação, do âmbito da reserva parlamentar no tocante aos impostos e aos seus elementos essenciais.

Cumpre começar por realçar que sobre a questão de saber se esta reserva abrange os próprios prazos de prescrição e de caducidade, como normas que delimitam poderes da Administração fiscal em relação aos direitos dos contribuintes, não existe sequer uniformidade na doutrina <sup>(12)</sup>.

A questão não se coloca, porém, no caso em apreço, porque a lei de autorização da LGT (Lei 41/98, de 4/8), no artigo 2.º/17/18, autorizou o Governo a rever o prazo de prescrição das obrigações tributárias, podendo-os encurtar de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração e a rever os pressupostos da interrupção da prescrição.

Ora, como bem sublinha a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” “o legislador, através do artigo 48.º da LGT procedeu ao encurtamento do prazo de prescrição previsto no regime anterior (C.P.T), de 10 para 8 anos, não se podendo inferir que a previsão de causas de suspensão (no n.º 3 do artigo 49º) corresponde a um alargamento do prazo, pois o *quantum* do prazo prescricional e as causas de interrupção e suspensão constituem realidades diversas, estando, mesmo, sujeitas a regras distintas no que concerne à aplicação da lei no tempo”.

“Efectivamente o n.º 3 do artigo 49º não estabelece qualquer prazo de prescrição, apenas se limita a dispor sobre a suspensão do seu decurso, influenciando, assim, no *modus* de contagem do prazo, mas não no prazo em si mesmo, não se afigurando poder concluir, como defende a Reclamante, que esse normativo alargou o prazo de prescrição”.

Recorda, ainda, a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” que no âmbito do CPT a simples instauração do processo de execução fiscal determinava um efeito interruptivo que se mantinha até ao termo do processo, efeito que deixou de existir com a LGT, dado que esta apenas atribui efeito suspensivo à paragem do processo de execução, enquanto esta se mantiver inerte, deixando assim a instauração da execução de possuir qualquer efeito no decurso do prazo prescricional. Donde se conclui, ao contrário do alegado pela recorrente, que da comparação dos dois regimes (“efeito interruptivo da instauração da execução *versus* efeito suspensivo da paragem da execução”), a virtualidade do termo da prescrição ser mesmo “antecipado e não “prolongado”.

Finalmente, aderindo de novo à a argumentação da sentença recorrida, afigura-se carecer de autorização expressa da AR a estatuição da causa de suspensão do prazo de prescrição prevista no artigo 49.º/3 da LGT, pois que tal solução “correspondia a uma solução jurídica exigida pela lógica do sistema tributário, perfeitamente justificada, não fazendo sentido que a prescrição corresse durante um período em que o credor tributário se encontra legalmente cerceado da prática de qualquer acto concreto atinente à cobrança da dívida”.

Acresce que, sendo a exigibilidade da dívida requisito da contagem do prazo de prescrição, em caso de impedimento legal à exigibilidade da dívida, não pode contar-se o prazo de prescrição, daí que sempre teria de dar-se à norma em causa carácter interpretativo e não inovador <sup>(13)</sup>.

Assim sendo, improcede igualmente a tese da inconstitucionalidade orgânica do normativo do artigo 49.º/3 da LGT.

Em face do exposto, é de concluir que a dívida exequenda relativa a IRC do exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios não se encontra prescrita, razão pela qual a sentença recorrida não

merece qualquer censura, sendo de manter, devendo, nesta sequência, improceder totalmente o presente recurso jurisdicional.

### III- DECISÃO

Nestes termos, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Administrativo do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Março de 2012. – *Fernanda Maçãs* (relatora) – *Casimiro Gonçalves* – *Pedro Delgado*.

<sup>(1)</sup> Cfr. artigo 8º n.º 7 do CIRC.

<sup>(2)</sup> Artigo 34º n.º 2 do CPT.

<sup>(3)</sup> Cfr. o artigo 44º, n.º 2, da LGT, com a redacção dada pela LOE 2012.

<sup>(4)</sup> Cfr. O art. 183º-A, CPPT.

<sup>(5)</sup> Cfr. JORGE DE SOUSA, *Prescrição da Obrigação Tributária*, 2ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2010, pp. 66 ss. Por sua vez, segundo jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão, de 14/9/2011, proc. n.º 01010/2010, pode ler-se que “das normas contidas nos artigos 169º, n.º 1, do CPPT e 49º, 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 195º ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garantida 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”. Mais adiante pode ainda ler-se, no mesmo acórdão, em conformidade com jurisprudência assente, que “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 (n.ºs 1 e 2 do artigo 49º 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 art. 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 art. 49º da LGT, a prescrição se suspende também com a paragem da execução”. Assim sendo, aplicando o disposto ao caso em apreço, existindo garantia prestada em 22/7/1999, logo que cessou o efeito interruptivo, o prazo de prescrição ficou suspenso até ao trânsito em julgado do processo de impugnação.

<sup>(6)</sup> Cfr., entre outros, o Acórdão do STA de 22/6/2011, Proc. n.º 0372/2011.

<sup>(7)</sup> JORGE DE SOUSA (*ob. cit.*, p. 55) defende que a reclamação, quando determine a suspensão da cobrança da dívida, suspende o prazo de prescrição, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 49º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, em vigor desde 1/1/2007, no entendimento de que a designação genérica de “reclamação” abrange, entre outros, a reclamação de actos praticados pelo órgão da execução fiscal, desde que seja invocado um fundamento de inexigibilidade, o que se verifica no caso atendendo ao resultante da alínea DD) do probatório. Esta não é, porém, a orientação seguida pela jurisprudência, vazada, entre outros, no recente Acórdão do STA, de 2/3/2011, proc. n.º 0125/2011, onde se pode ler no Sumário que “I- A reclamação prevista nos arts. 276º sgts. do CPPT não se inclui entre os casos de suspensão da prescrição abrangidos pelas designações genéricas de meios processuais no n.º 4 do art. 49º da LGT”.

<sup>(8)</sup> No mesmo sentido, cfr., entre outros, os Acórdãos de 27/07/2011, e de 29/09/2011, procs., respectivamente, n.ºs 0710/11 e 0790/11; e Acórdão de 02/02/2011, proc. n.º 038/11.

<sup>(9)</sup> Cfr. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 255. Sobre a retrospectividade da lei fiscal, cfr., também, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 298 ss. Ver igualmente o Acórdão do STA, de 8 de Fevereiro de 2012, proc. n.º 33/12.

<sup>(10)</sup> Cfr. *Ibidem*.

<sup>(11)</sup> Cfr. *ob. cit.*, p. 68.

<sup>(12)</sup> Em sentido afirmativo, cfr. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p.118. Em sentido contrário, cfr. SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p. 283, nota (453).

<sup>(13)</sup> Neste sentido, cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, 2001, Rei dos Livros, p. 231. citado na douda sentença recorrida, fls. 357 nota (29).

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

### Assunto:

*Verificação e graduação de créditos. Prazo para a reclamação. Prazo judicial. Citação. Dilação.*

### Sumário:

I— *O prazo para reclamação de créditos previsto no n.º 1 do art. 240.º do CPPT é um prazo para a prática de um acto no processo de execução fiscal, que tem natureza judicial (art. 103.º da LGT), motivo por que se lhe aplicam as regras previstas nos arts. 144.º e 145.º do CPC, como determina o art. 20.º, n.º 2, do CPPT.*

II— *Atenta a natureza desse prazo, de 15 dias a contar da citação a que alude o n.º 1 do art. 239.º do CPPT, caso esta tenha sido efectuada fora da área da comarca em que se situa o serviço de finanças onde corre o processo executivo, há, designadamente, que lhe acrescer a dilação de 5 dias prevista no art. 252.º-A, n.º 1, alínea b), do CPC.*

Processo n.º: 261/12-30

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Caixa Económica Montepio Geral.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

## 1. RELATÓRIO

1.1 Numa execução fiscal instaurada contra Cecília Filomena Pereira Bártolo (adiante Executada), a Caixa Económica Montepio Geral (adiante Credora reclamante ou Recorrida) veio pedir a verificação de um crédito sobre a Executada e graduação do mesmo com o exequendo para ser pago pelo produto da venda a efectuar.

1.2 O Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão 1, por onde pende a execução fiscal, indeferiu a petição inicial por intempestividade.

1.3 Inconformada com essa decisão, a Credora dela reclamou judicialmente, ao abrigo do disposto no art. 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga decidiu nos seguintes termos: «julga-se procedente a reclamação, revogando-se o acto reclamado, o qual deve ser substituído por outro que admita a reclamação de créditos apresentada procedendo à sua apreciação» (1).

1.4 A Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões que ora reproduzimos *ipsis verbis*:

«

A- Vem o presente recurso interposto da dita sentença que julgou procedente a reclamação de atos do órgão da execução fiscal e em consequência decide revogar o despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão-1 – Órgão da execução Fiscal, proferido no Processo de Execução Fiscal (PEF) n.º 0450200701046349 e apensos, que indeferiu a reclamação de créditos, por a considerar extemporânea.

B- Para assim decidir considerou que “tendo o processo de execução fiscal natureza judicial, os incidentes desse processo como sejam a verificação e graduação de créditos não podem deixar de ter também a mesma natureza. Por isso, o prazo de 15 dias previsto no art. 240º, n.º 1, do CPPT, para apresentar a reclamação de créditos tem também natureza judicial e conta-se de acordo com o disposto no art. 20º, n.º 2 do CPPT e 144º e 145º do CPC.”

C- Ressalvado o devido respeito, com o que desta forma foi decidido não se conforma a Fazenda Pública, pelas razões que passa a expender.

D- Para uma correta contextualização dos factos cumpre assinalar que nesta sede se litiga o Despacho que indeferiu a reclamação de créditos, por a considerar extemporânea, de acordo com o disposto no art. 240º, n.º 1 do CPPT.

E- No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0450200701046349 e apensos, a reclamante foi citada, através do ofício n.º 356, de 10.01.2011, registado com A/R, recebido a 13.01.2011.

F- O referido ofício foi endereçado e remetido para a sede da reclamante, sita na Rua Áurea, n.º 219/241, Lisboa.

G- No dia 31.01.2011, através de correio registado, a reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão-1 a sua reclamação de créditos, a qual foi recebida a 01.02.2011.

H- Por despacho de 28 de Setembro de 2011, o Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão-1 indeferiu a reclamação de créditos, por a considerar extemporânea, de acordo com o disposto no art. 240º, n.º 1 do CPPT.

I- Assim, a questão essencial a decidir nos presentes autos resume-se a saber se o prazo de 15 dias a que se refere o art. 240º, n.º 1 do CPPT tem natureza substantiva ou antes processual.

J- Ora, a lei que aprovou o Orçamento Geral do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), introduziu várias alterações ao Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), entre as quais se encontram alterações na regulamentação do incidente de verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal.

K- Assim, 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 (cfr. nova redação do art. 151º, n.º 1 do CPPT).

L- Na sequência destas alterações foi ainda alterada a redação dos n.ºs 2 a 4 do artigo 245º, do n.º 1 do art. 247º, do artigo 248º, foi aditada a alínea e) ao artigo 278º e foi revogado o artigo 243º, todos do CPPT.

M- Tendo a alínea o) do artigo 97º do CPPT, passado a incluir a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos entre as formas processuais do processo tributário.

N- Ou seja, com as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2011 de 31/12), a verificação e graduação de créditos foi excluída das competências dos tribunais tributários.

O- Sendo agora a referida verificação e graduação de créditos da competência do órgão da execução fiscal, nos termos do artigo 245º, n.º 2 do CPPT o qual determina que: “Havendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241º, o órgão da execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos.”

P- Não é demais lembrar o disposto no n.º 1 do art. 103º da LGT, “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional” Acrescentando o n.º 2 que “É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior”

Q- O art. 10º, alínea f), do CPPT, estabelece ainda que compete aos serviços da administração tributária instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, promovendo administrativamente a sua tramitação, salvo os especialmente previstos no n.º 1 do art. 151º do CPPT, de decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal.

R- Não há dúvida que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, podendo a AT nele praticar atos desde que não tenham natureza jurisdicional, já que os atos de natureza jurisdicional suscetíveis de ser praticados no processo de execução estão fora dessa previsão por não serem da competência da Administração (artigo 103º, n.º 1 da LGT).

S- Assim, apesar de o processo de execução fiscal ter natureza judicial, nos termos do n.º 1 do art. 103º da Lei Geral Tributária (LGT) é entendimento desta Fazenda Pública (FP) que a verificação e graduação de créditos passou a ser um ato sem natureza materialmente jurisdicional, ou seja, estamos perante a participação dos órgãos da Administração Tributária na prática dos chamados atos materialmente atos administrativos da execução fiscal, (cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, 2001, Editora Reis dos Livros, pág. 421).

T- Significa que, não obstante a sua natureza de processo judicial, existem atos administrativos na execução que podem ser praticados pela Administração Tributária, sendo um desses atos a verificação e graduação de créditos.

U- E, como atrás se deixou expresso, devendo o processo de execução fiscal ser considerado um processo de natureza judicial, tem de entender-se que já está na dependência do tribunal tributário, mesmo na fase em que corre termos perante as autoridades administrativas, pelo que deverão considerar-se suscetíveis de reclamação todos os atos que seriam suscetíveis de recurso jurisdicional se a decisão fosse proferida por um juiz.

V- Assim, o incidente de verificação e graduação de créditos é um ato administrativo sobre matéria tributária, sendo que a decisão de verificação e graduação de créditos é um ato sujeito a controlo jurisdicional, mas não perde a sua qualidade de ato administrativo.

W- Aliás, a Administração Tributária, no seguimento do disposto no art. 103º da LGT, só pode praticar atos materialmente administrativos, como o ato reclamado. Neste sentido o Acórdão do TC n.º 80/2003.

X- Ora, não tendo o ato administrativo praticado pela Administração Tributária natureza jurisdicional, não pode também o prazo de 15 dias previsto no art. 240º, n.º 1, do CPPT, para apresentar a reclamação de créditos ter natureza processual.

Y- Ao não se decidir assim, a douda sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação do Direito.

Z- Razão pela qual deverá ser revogada e substituída por acórdão que, reconhecendo a natureza substantiva do prazo de 15 dias a que se refere o art. 240º, n.º 1 do CPPT, determine a improcedência da reclamação.

Assim, revogando a douda sentença recorrida, Vossa Excelências farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA».

1.4 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, com efeito meramente devolutivo.

1.5 A Credora reclamante não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso com os seguintes fundamentos:

«1. A presente reclamação segue as regras dos processos urgentes na medida em que, no caso de recusa da reclamação de créditos, por extemporaneidade, procedem as razões justificativas da tramitação urgente aplicada ao caso de reclamação por erro na verificação ou graduação de créditos, determinantes da aplicação analógica da regulamentação do caso previsto na lei (art. 10º n.ºs 1/2 C. Civil; arts. 245º n.º 2 e 278º n.º 3 al. e) CPPT redacção da Lei n.º 55-A/2010, 31 Dezembro)



Os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados podem reclamar dos seus créditos no prazo de 15 dias após a citação (art. 240º n.º 1 CPPT)

O processo de execução fiscal natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional (art. 103º n.º 1 LGT); em consequência, os prazos para a prática de actos são regulados pelas normas do Código de Processo Civil (art. 20º n.º 2 CPPT)

2. No caso concreto a reclamação de créditos enviada ao órgão da execução fiscal por correio registado em 31.01.2011 é tempestiva, como conclusão das seguintes premissas:

- citação da reclamante em 13.01.2011

- contagem contínua do prazo de 15 dias, ao qual acresce um dilação de 5 dias, porque o credor reclamante foi citado em Lisboa, fora da área da comarca onde está sediado o órgão da execução fiscal que procedeu à citação (arts. 144º n.º 1 e 252º-A n.º 1 al. b) CPC)- termo final do prazo em 2.02.2011, contado segundo as regras enunciadas

- relevância como data da prática do acto da data do registo postal (art. 150º n.º 2 al. b) CPC)».

1.7 Foram dispensados os vistos dos Juizes adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fez correcto julgamento quando anulou (2) o acto reclamado, o que passa por indagar da natureza do prazo – processual ou substantiva – fixado pelo art. 240º, n.º 1, do CPPT, para a reclamação de créditos e da consequente aplicabilidade ou não ao mesmo prazo do disposto no art. 252º-A do CPC.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«Factos assentes com interesse para a decisão e apoio nos documentos existentes nos autos.

1- No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0450200701046349 e apensos, a reclamante foi citada, nomeadamente, nos termos do art.º 239 e 240 do CPPT, para reclamar créditos, no prazo de 15 dias, através do ofício n.º 356, de 10/1/2011, registado com AR e recepcionado a 13/1/2011 – cf. 68, 69 e 70 dos autos.

2- O ofício 356, referido em 1, foi endereçado e remetido para a sede da reclamante, sita à Rua Áurea, n.º 219/241, Lisboa – cf. fls 69 e 70.

2- [(3)] No dia 31/1/2011, através de correio registado, a reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de V N Famalicão 1 a sua reclamação de créditos, a qual foi recebida a 01/2/2011 – cf. fls 68 e 81.

3- Por despacho de 28 de Setembro de 2011, o Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças de V N Famalicão 1, indeferiu a reclamação de créditos, por considerar que o prazo para a sua apresentação terminou em 28.01.2011 e, assim, extemporânea a reclamação – cf. fls 71.

Os factos assentes resultam dos autos, não existindo divergência no que a estes respeita entre a reclamante, o Serviço de Finanças e a Fazenda Pública».

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Citada no âmbito de uma execução fiscal, na qualidade de credora com garantia real sobre o bem penhorado e ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 239º do CPPT, veio a Caixa Económica Montepio Geral apresentar petição endereçada ao Chefe do Serviço de Finanças de Famalicão 1, pedindo a verificação e graduação de um crédito sobre a Executada.

Essa petição foi indeferida pelo Chefe do Serviço de Finanças de Famalicão 1 com o fundamento de que, contando-se o prazo de 15 dias para reclamar créditos a partir de 13 de Janeiro de 2011, data em que a Credora assinou o aviso de recepção respeitante à correspondência que lhe foi remetida para citação, deve considerar-se que estava já esgotado aquele prazo quando, em 31 de Janeiro de 2011, foi registada a correspondência por que a petição inicial foi remetida ao serviço de finanças, uma vez que o prazo terminou do dia 28 de Janeiro de 2011.

A Credora reclamante discordou do indeferimento e reclamou judicialmente, ao abrigo do disposto nos art. 276º e 278º, n.º 1, alínea e), do CPPT, pedindo à Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a revogação (4) da decisão reclamada. Sustentou, em síntese, que, atenta a natureza judicial do prazo para a reclamação de créditos, lhe é aplicável, *ex vi* da alínea e) do art. 2º do CPPT, quer a dilação prevista na alínea b) do art. 252º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC) – uma vez que a citação foi efectuada fora da área da comarca em que se situa o serviço de finanças onde corre a execução fiscal –, quer a possibilidade de prática do prazo num dos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, nos termos do disposto do art. 145º do mesmo Código.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga atendeu a argumentação do Reclamante. Considerando, em síntese, que o prazo para reclamação de créditos é um prazo de natureza judicial e que, porque a citação foi efectuada em Lisboa, há que aplicar a dilação de 5 dias prevista no art. 252º-A, n.º 1, alínea b), do CPC, concluiu que a petição inicial foi apresentada dentro do prazo que a lei fixa para o efeito, pois há que considerar que a Reclamante dispunha de 20 dias após a citação para apresentar

a petição inicial e que a data de registo postal da correspondência remetida ao Serviço de Finanças de Famalicão 1 com a petição inicial é anterior ao termo desse prazo.

A Fazenda Pública discorda da sentença e, se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, com um único fundamento, qual seja o de que o prazo para reclamar créditos na execução fiscal não é um prazo adjectivo ou processual, mas antes um prazo substantivo. Isto, em síntese, porque considera que, na sequência das alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011) relativamente à matéria de verificação e graduação de créditos, a competência para apreciar a reclamação de créditos deixou de pertencer aos tribunais tributários e passou para o órgão de execução fiscal; assim, e porque a este não pode estar confiada a prática de actos jurisdicionais, como decorre do disposto no art. 103.º da LGT e dos arts. 10.º, alínea f) e 151.º, n.º 1, ambos do CPPT, deve concluir-se que, tendo o art. 245.º, n.º 2, do mesmo Código conferido a competência para a verificação e graduação de créditos ao órgão de execução fiscal, é porque esta não constitui acto jurisdicional, mas antes um acto administrativo e, sendo assim, não pode considerar-se que o prazo para a reclamação de créditos tenha natureza judicial («não tendo o ato administrativo praticado pela Administração Tributária natureza jurisdicional, não pode também o prazo de 15 dias previsto no art. 240.º, n.º 1, do CPPT, para apresentar a reclamação de créditos ter natureza processual») — conclusão X).

Daí que tenhamos enunciado como questão a apreciar e decidir a de saber se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga decidiu correctamente quando considerou que o prazo de 15 dias fixado no art. 240.º, n.º 1, do CPPT, para reclamar créditos na execução fiscal tem natureza judicial e, conseqüentemente, que lhe é aplicável o disposto no art. 252.º-A do CPC. Só se a resposta for afirmativa se poderá concluir, com a sentença recorrida, pela tempestividade da reclamação apresentada pelo ora Recorrido.

## 2.2.2 DA NATUREZA E FORMA DE CONTAGEM DO PRAZO PARA RECLAMAR CRÉDITO

2.2.2.1 O prazo para reclamar créditos está fixado no n.º 1 do art. 240.º do CPPT em 15 dias a contar da citação a que se refere o art. 239.º do mesmo Código.

Como se conta esse prazo? Nos termos do disposto no art. 20.º, n.º 2, do CPPT, que dispõe: «Os prazos para a prática dos actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil». O que significa que lhe são aplicáveis os arts. 144.º e 145.º do CPC. Diz JORGE LOPES DE SOUSA, sob a epígrafe «Contagem de prazos no processo de execução fiscal»:

«O processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade, apesar da possibilidade de nele participarem órgãos da administração tributária (art. 103.º, n.º 1, da LGT). Por isso, todos os prazos para prática de actos inseridos no processo de execução fiscal são prazos para prática de actos num processo judicial, a que se aplicam as regras previstas no art. 144.º do CPC, por força do disposto no n.º 2 deste art. 20.º. Por se tratar de prazos de natureza judicial, é-lhes também aplicável o regime do pagamento nos dias úteis subsequentes ao termo do prazo, com multa, nos termos do art. 145.º do CPC»<sup>(5)</sup>.

O mesmo Autor reafirma esse entendimento em anotação ao art. 240.º, onde, sob a epígrafe «Prazo de reclamação de créditos a) — Contagem do prazo», deixou escrito:

«O prazo de reclamação de créditos, de 15 dias, é acrescido da dilação que for aplicável, prevista no art. 252.º-A do CPC (se a citação tiver sido realizada em pessoa diversa do citando, ou fora da área da comarca sede do tribunal onde pende a acção ou no estrangeiro) ou no n.º 2 do art. 239.º do CPPT (se se tratar de citação edital de credores desconhecidos ou sucessores de credores preferentes).

O processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade, apesar da possibilidade de nele participarem órgãos da administração tributária (art. 103.º, n.º 1, da LGT). Por isso, o prazo para reclamação de créditos é um prazo para a prática de um acto num processo judicial, a que aplicam as regras previstas no art. 144.º do CPC (art. 20.º, n.º 2, do CPPT) e é-lhe também aplicável o regime do pagamento nos dias úteis subsequentes ao termo do prazo, com multa, nos termos do art. 145.º do CPC.

A dilação é de cinco dias quando a citação tenha sido efectuada em pessoa diversa do executado, nos termos dos arts. 236.º e 240.º do CPC ou quando a citação tenha tido lugar fora da área da comarca em que se situa o serviço da administração tributária onde corre o processo [art. 252.º-A alínea b), do CPC, com a necessária adaptação]»<sup>(6)</sup>.

Ou seja, o prazo para reclamação de créditos previsto no n.º 1 do art. 240.º do CPPT, de 15 dias a contar da citação a que alude o n.º 1 do art. 239.º do mesmo Código, é um prazo para a prática de um acto no processo de execução fiscal, que tem natureza judicial (art. 103.º da LGT), motivo por que se lhe aplicam as regras previstas nos arts. 144.º e 145.º do CPC, como determina o art. 20.º, n.º 2, do CPPT. O que significa, por um lado, que o prazo corre continuamente, mas suspende-se em férias judiciais, transferindo-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte quando terminar em dia em que os tribunais estejam encerrados ou seja concedida tolerância de ponto (cfr. art. 144.º, n.ºs 1 a 3, do CPC) e, por outro lado, que sempre poderá ser praticado em qualquer um dos três dias seguintes (cfr. art. 145.º,

n.º 5, do CPC). Mais significa que a esse prazo há que aplicar uma dilação de 5 dias, quer quando a citação for efectuada em pessoa diversa do réu, nos termos do n.º 2 do artigo 236.º e dos n.ºs 2 e 4 do artigo 240.º do CPC <sup>(7)</sup>, quer quando for efectuada fora da área da comarca sede do serviço de finanças onde pende a acção <sup>(8)</sup>, sendo que, se verificadas ambas as circunstâncias, as dilações se acumulam, tudo como resulta, respectivamente, dos n.ºs 1, alíneas *a)* e *b)*, e 4 do referido art. 252.º-A.

Daí que no caso *sub judice*, em que a Credora, com garantia real sobre o bem penhorado devidamente registada, foi citada pelo Serviço de Finanças de Famalicão 1 – por onde pende a execução fiscal – nos termos do n.º 1 do art. 239.º do CPPT, por carta registada remetida para a sua sede em Lisboa e com aviso de recepção, que foi devolvido assinado com data de 13 de Janeiro de 2011, deve considerar-se tempestiva a reclamação de créditos que foi remetida ao Serviço de Finanças de Famalicão por correio registado em 1 de Fevereiro de 2011, data que a lei faz equivaler à da apresentação em juízo, nos termos do art. 150.º, n.º 2, alínea *b)*, do CPC, aplicável *ex vi* da alínea *e)* do art. 2.º do CPPT.

Isto porque, como bem decidiu a sentença recorrida, há que aplicar ao prazo de 15 dias, a contar desde a citação, a dilação de cinco dias a que se refere a alínea *b)* do art. 252.º-A, n.º 1, do CPC, em virtude da citação ter ocorrido fora da área da comarca sede do serviço de finanças onde pende a execução fiscal.

O que significa que o prazo se há-de contar como se fosse de 20 dias. Na verdade, a dilação traduz-se num alargamento do prazo, como decorre do disposto no art. 250.º, n.º 2, do CPC, que diz: «A partir da data da citação conta-se o prazo da dilação; finda esta, começa a correr o prazo para o oferecimento da defesa»; por outro lado, «[q]uando um prazo peremptório se seguir a um prazo dilatatório, os dois prazos contam-se como um só» (cfr. art. 148.º do CPC), isto é, o prazo dilatatório integra-se no prazo peremptório e os dois prazos somam-se e a contagem faz-se como se o prazo peremptório, em vez de ter a duração inicialmente fixada, tivesse essa duração acrescida do prazo de dilação <sup>(9)</sup>.

Pelo que vimos de dizer, consideramos que a sentença, que decidiu tendo em conta tudo o que deixámos exposto, fez a melhor interpretação da lei e não merece reparo.

2.2.2.2 A Recorrente contesta a natureza judicial do prazo para a reclamação de créditos com o argumento de que a reclamação de créditos, após a alteração do respectivo regime introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, passou a ser da competência do órgão de execução fiscal, e, por isso, não se pode reconhecer-lhe natureza jurisdicional, com a consequência de que o prazo para reclamar deixará de poder considerar-se como prazo judicial, para ser havido como prazo substantivo. Como deixou resumido na conclusão *X)* da motivação do recurso, «não tendo o ato administrativo praticado pela Administração Tributária [a verificação e graduação dos créditos reclamados] natureza jurisdicional, não pode também o prazo de 15 dias previsto no art. 240.º, n.º 1, do CPPT, para apresentar a reclamação de créditos ter natureza processual».

Salvo o devido respeito, não tem razão.

Desde logo, porque a natureza do prazo para reclamar créditos não tem a ver com a competência para apreciar e decidir a reclamação de créditos: um prazo diz-se judicial quando respeita à prática de actos no processo judicial, quando marca o período, estabelecido pela lei ou fixado para o juiz, para a prática de um acto num processo judicial. Ora, não há dúvida quanto à natureza judicial do processo de execução fiscal, que a Recorrente não contesta e que, aliás, está expressamente consagrada no art. 103.º, n.º 1, da LGT <sup>(10)</sup>.

Assim, porque o art. 240.º, n.º 1, do CPPT fixa o prazo para a prática de um acto – a reclamação de créditos – num processo judicial, é de concluir pela natureza judicial do prazo.

Salvo o devido respeito, para determinar se o prazo peremptório tem natureza judicial ou substantiva o que releva é se ele se refere ao período dentro qual há-de ser praticado um acto no processo judicial ou se ele se refere ao período para a prática de um acto fora do processo (designadamente, por não existir, ou não existir ainda, qualquer processo judicial). Para esse efeito, não assume relevância alguma saber a quem pertence a competência para decidir a reclamação de créditos <sup>(11)</sup>.

Não pode, pois, prover-se o recurso, que tem como fundamento exclusivo o de que o prazo previsto no n.º 1 do art. 240.º do CPPT para a reclamação de créditos tem natureza substantiva.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O prazo para reclamação de créditos previsto no n.º 1 do art. 240.º do CPPT é um prazo para a prática de um acto no processo de execução fiscal, que tem natureza judicial (art. 103.º da LGT), motivo por que se lhe aplicam as regras previstas nos arts. 144.º e 145.º do CPC, como determina o art. 20.º, n.º 2, do CPPT.

II - Atenta a natureza desse prazo, de 15 dias a contar da citação a que alude o n.º 1 do art. 239.º do CPPT, caso esta tenha sido efectuada fora da área da comarca em que se situa o serviço de finanças onde corre o processo executivo, há, designadamente, que lhe acrescer a dilação de 5 dias prevista no art. 252.º-A, n.º 1, alínea *b)*, do CPC.

### 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 Março de 2012. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.)

<sup>(2)</sup> (Embora na sentença recorrida se tenha usado a expressa *revogando-se*, afigura-se-nos que seria mais curial ter dito *anulando-se*, uma vez que a revogação do acto reclamado está reservada ao órgão de execução fiscal, quando foi este que praticou o acto reclamado, ou ao órgão da AT que o tenha praticado (cfr. art. 277.º, n.ºs 2 e 3, do CPPT), e dá origem à extinção da reclamação por impossibilidade superveniente da lide (cfr. art. 287.º, alínea *e*), do CPC). O tribunal, na procedência da reclamação, deverá anular o acto impugnado.)

<sup>(3)</sup> (É manifesto o lapso na numeração: repetiu-se o n.º 2, o que se repercutiu para a frente.)

<sup>(4)</sup> (Veja-se o que ficou dito na nota 2.)

<sup>(5)</sup> (*Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 13 ao art. 20.º, pág. 283.)

<sup>(6)</sup> (*Ob. cit.*, volume IV, 3 a) ao art. 240.º, págs. 40/41.)

<sup>(7)</sup> (Tenha-se presente que a citação dos credores com garantia real se faz por carta registada com aviso de recepção, em conformidade com o disposto no art. 192.º, n.º 1, do CPPT, e no art. 236.º do CPC, e só se a mesma se frustrar se tentará a citação através de funcionário, nos termos do art. 239.º, n.ºs 1 a 8, do CPC.)

<sup>(8)</sup> (No sentido de que a dilação prevista na alínea *b*) do art. 252.º-A, n.º 1, do CPC, é aplicável sempre que a citação ocorra fora da área da comarca sede do tribunal, mesmo que tal área se inclua na área de jurisdição do tribunal tributário, *vide* o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Fevereiro de 2012 proferido no processo com o n.º 1016/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ec1c619dae613591802579a700541249?OpenDocument>.)

<sup>(9)</sup> (Sobre a distinção entre prazo peremptório e prazo dilatatório, *vide* ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, Coimbra Editora, 2.ª edição, pág. 63.)

<sup>(10)</sup> (Como ficou dito no acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 59/12, a aguardar publicação no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be23336db28e007f802579bc003e8347?OpenDocument>, o legislador, entre os dois sistemas possíveis para cobrança coerciva de dívidas tributárias – o *sistema judicial* e o *sistema administrativo* – optou claramente pelo *sistema judicial*, atribuindo expressamente essa natureza ao processo de execução fiscal, o qual vai, assim, decorrer sob o controlo de um juiz tributário, a quem compete, ainda que através da via de reclamação no próprio processo pelos interessados, ao abrigo do art. 276.º do CPPT, através da via do incidente nominado (incidentes cuja apreciação cabe ao juiz no âmbito da competência para decidir “incidentes” atribuída pelo art. 151.º do CPPT e arts. 49.º, n.º 1, alínea *d*), e 49.º-A, n.ºs 1, alínea *c*), 2, alínea *c*), e 3, alínea *c*), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), da oposição, dos embargos ou do pedido de anulação da venda, controlar a legalidade dos actos nele praticados, pertencendo-lhe, por essa via, a competência última do processo.)

<sup>(11)</sup> (Sem prejuízo do que ficou dito, permitimo-nos recordar que esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar *una voce*, na sequência do acórdão de 6 de Julho 2011, proferido no processo com o n.º 362/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32230.pdf>), págs. 1190 a 1195, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ed2b6db93f9c3701802578c700527379?OpenDocument>, e a que muitos outros se seguiram, que, após a alteração ao regime da reclamação de créditos introduzida 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».

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

### Assunto:

*Notificação da liquidação. Notificação por via postal. Notificação pessoal. Hora certa.*

*Falta de notificação.*

### Sumário:

*I — 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).*

- II — *A notificação pessoal de acto tributário, a realizar de acordo com as regras das citações, poderá ser efectuada de acordo com qualquer das modalidades de citação pessoal previstas no CPC, designadamente através de contacto pessoal do funcionário com o notificando, através da citação/notificação com hora certa e subsequentes termos legais aplicáveis (arts. 239º, 240º e 241º do CPC).*
- III — *Para efeitos do disposto na alínea e) do n.º 1 do art. 195º do CPC (a que corresponde o também disposto no n.º 6 do art. 190º do CPPT) cabe ao interessado o ónus de alegar e provar que não lhe é imputável o não conhecimento do teor do acto notificando.*
- Tendo ficado comprovado que o recorrente esteve ausente do país entre 16/12/2004 e 1/1/2005 e não tendo ficado demonstrado que a ausência se devesse a obstar a que o recorrente tomasse conhecimento da notificação da liquidação, também não pode concluir-se que não ficou demonstrado que o recorrente não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável.*

Processo n.º 491/11-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### RELATÓRIO

1.1. A..... recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal contra si instaurada por dívida de IRS referente a ano de 2000, no montante de € 61.313,89.

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

A) Nos termos do disposto no art. 45º da LGT, o direito de liquidar impostos caduca se a notificação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário, i.e., até 31 de Dezembro de 2004;

B) De acordo com o disposto nos arts. 65º, n.º 2, 66º e 149º, n.º 2 do CIRS, bem como nos termos do disposto no art. 38º da LGT, a decisão susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte, designadamente a fixação ou alteração dos rendimentos tributáveis, deve ser notificada ao contribuinte por meio de carta registada com aviso de recepção;

C) Tais notificações poderão ser, no entanto, pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas procede o entende necessário, sendo que, nos termos do n.º 6 do art. 38º do CPPT, as notificações pessoais seguem os termos das citações pessoais, que por sua vez, e por via do disposto no art. 192º do CPPT, seguem os termos das citações pessoais previstas no CPC;

D) Nos termos do disposto no art. 239º do CPC *“frustrando-se a via postal a citação é efectuada mediante contacto pessoal do solicitador de execução com o citando.”*;

E) Com efeito, seria sempre necessário proceder à remessa de carta registada com aviso de recepção para proceder à citação pessoal do Recorrente e, apenas em caso de frustração desta, poderia ter sido ordenada a citação por contacto pessoal;

F) O Recorrente esteve ausente de Portugal desde o dia 16 de Dezembro de 2004 até ao dia 1 de Janeiro de 2005.

G) Dispõe o art. 190º n.º 6 do CPPT, 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.*

H) O Recorrente não podia prever a tentativa de notificação em causa nos presentes autos, na medida em que não tinha, sequer, qualquer expectativa em relação à existência do processo de execução fiscal que lhe fora instaurado.

I) Ora, não pode aceitar-se que, perante a total ausência de previsibilidade em relação à tentativa de notificação, a sua não realização, por motivo de ausência, no estrangeiro, seja tida como imputável ao recorrente.

J) Resulta provado dos presentes autos que o Recorrente se encontrava fora do país em gozo de férias de Natal com a família, sem que, à data da saída do país, o Recorrente pudesse prever ou antecipar a tentativa de notificação, não pode – sob pena de gritante violação dos direitos do Recorrente – concluir-se, como entendeu o Tribunal *a quo*.

K) Porque a imputabilidade do Recorrente dependeria, necessariamente, do pressuposto de que o Recorrente configurou a tentativa de notificação que, por acto seu, viria a impedir.

L) É manifesto que tal não sucedeu.

M) O Recorrente só assinou o aviso de recepção da notificação da liquidação referente ao IRS de 2000 remetida pela administração, apenas no dia 5 de Janeiro de 2005, apenas tendo tido conhecimento dos factos aqui em discussão quando regressou de viagem no dia 1 de Janeiro de 2005;

N) Nestes termos, só poderemos concluir pela falta de notificação, nos termos do art. 190º n.º 5 do CPPT;

O) Por outro lado, verifica-se, também, existir uma ilegalidade dado que a citação por via postal não se havia frustrado previamente, atento o facto de a carta registada sob o n.º RY.2525.3665.6PT, respeitante à liquidação de IRS de 2000, nunca ter sido remetida por correio anteriormente;

P) Assim, a notificação do Recorrente, por via de carta registada com aviso de recepção, apenas se efectuou no dia 5 de Janeiro de 2005, ou seja, após o prazo de caducidade da liquidação do imposto em causa.

Termina pedindo que a procedência do recurso e a consequente revogação da sentença, com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«1. O oponente foi notificado de liquidação de I.R.S. na modalidade de pessoal com hora certa, nos termos conjugados dos arts. 38º n.º 6, 192º n.º 1 do C.P.P.T., 239º e 240º do C.P.C..

Certo é que a mesma teve lugar por decisão do Chefe de Finanças de Sintra 1, tomada a 29/12/04.

Afigura-se, de acordo com decidido em 1ª instância, que a mesma não é de invalidar por não ter sido precedida de notificação por carta registada com aviso de recepção – aliás, consta que esta apenas chegou a ser enviada a 20/12/04.

Com efeito, é de entender que a notificação efectuada na dita modalidade de pessoal com hora resulta ainda admissível, face ao disposto no art. 38º n.º 7 do C.P.P.T.

2. O oponente põe ainda em causa a sua validade, por não ter tomado efectivo conhecimento da mesma no dia 30/12/04 em face de se ter encontrado ausente do país, desde 16/12/04, só regressando a 1/1/05, após viagem que efectuou no dia anterior a partir de Buenos Aires.

Contudo, não ficaram a constar os motivos dessa ausência do país durante o período de 15 dias, relativamente ao que nada comunicou quanto à alteração de residência.

E certo que chegou a sugerir motivos relacionados com a ida à Argentina na altura do Natal a acompanhar o cônjuge que daí é natural.

Contudo, pelos vistos, não os logrou provar.

Neste contexto, face ao previsto nos nºs. 1 a 3 do art. 19º da L.G.T., é de admitir que o dito não efectivo conhecimento lhe seja imputável e não à administração fiscal que pela mesma diligenciava há 10 dias junto da sua residência.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

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

A) Na sequência de acção de inspecção interna foi emitida liquidação oficiosa de IRS, referente ao ano de 2000, em nome do Oponente, no valor a pagar de € 60.725,35 – cfr. informação de fls. 43 e fls. 62;

B) Em 15/12/2004, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 1, emitiu mandado para que se proceda à notificação pessoal do Oponente, da liquidação de IRS, referente ao ano de 2000 – cfr. fls. 37 e 38;

C) Em 16/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO COM HORA CERTA com o seguinte teor: “*Certifico que tendo vindo hoje pelas 12.20 horas ao Largo ..... em ..... n.º ... em ....., a fim de notificar A..... Não pude levar a efeito a diligência em virtude de não ter encontrado o notificando/citando, nem qualquer parente ou vizinho.*

*Como me certifiquei, através da morada constante do NIF e/ou, junto da vizinhança que o notificando/citando, reside efectivamente na morada supra, onde se desloca a horas incertas ou apenas à noite, afixei na porta da sua residência, de acordo com o art. 240º do Código de Processo Civil, Nota com a indicação de que no dia 17, próximo às 15,00 horas, ali voltarei para o notificar.*

*Por ser verdade, passei a presente certidão, que vai assinada pela testemunha presente Ângelo... e por mim Joaquim...,” – cfr. fls. 64;*

D) Em 17/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE VERIFICAÇÃO NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO com o seguinte teor: “*Certifico que voltei hoje, pelas 15,00 horas, ao Largo ..... em S. ...., residência de A..... notificado no processo indicado no mandado que antecede, a quem no dia 16/12/2004 deixei hora certa por nota afixada à porta da sua residência, e como ninguém atendeu depois de ter batido várias vezes à porta nem nenhum dos vizinhos se prestou a aceitar a transmitir a notificação ao destinatário, afixei à porta da residência do notificando uma nota do objecto da notificação datada de hoje e assinada por mim e*

pela testemunha Ângelo... funcionário deste Serviço de Finanças, que me acompanhou nas diligências, que comigo vai assinar” – cfr. fls. 65;

E) Pelo ofício n.º 20828 de 20/12/2004, foi enviada carta registada com aviso de recepção em nome de A....., para a morada de: Largo ..... – ....., n.º ....., ....., assinada pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra – 1, Por Delegação, o Adjunto, com o seguinte teor: “ASSUNTO: NOTIFICAÇÃO PESSOAL EFECTUADA NOS TERMOS DO art. 240º DO C.P.CIVIL

*Serve a presente para o informar que no dia 17/12/2004, foi efectuada a sua NOTIFICAÇÃO PESSOAL, para os termos do processo supra, por meio de Nota acompanhada do mandado de Notificação e Nota demonstrativa da liquidação de IRS do ano de 2000, colocados na caixa do correio da sua residência/domicílio fiscal, por ser o local mais adequado, em virtude de o não Ter encontrado na hora marcada no passado dia 16 do corrente, e nela e nos vizinhos não haver quem se prontificasse recebê-la, do teor do mandado de Notificação e Nota demonstrativa da Liquidação do IRS do ano de 2000, cujas cópias se juntam e cujos duplicados se encontram ainda ao seu dispor neste Serviço de Finanças” – cfr. fls. 67 e 68;*

F) Em 29/12/2004, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 1, emitiu mandado para que se proceda à notificação pessoal do Oponente, da liquidação de IRS, da importância de 61.313,89 €, referente ao ano de 2000 – cfr. fls. 69 a 71;

G) Em 29/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO COM HORA CERTA com o seguinte teor: “Certifico que tendo vindo hoje pelas 16,45 horas ao Largo ..... – ....., n.º .... em ....., a fim de notificar A..... Não pude levar a efeito a diligência em virtude de não ter encontrado o notificando/citando, nem qualquer parente ou vizinho.

*Como me certifiquei, através da morada constante do NIF e/ou, junto da vizinhança que o notificando/citando, reside efectivamente na morada supra, onde se desloca a horas incertas ou apenas à noite, afixei na porta da sua residência, de acordo com o art. 240º do Código de Processo Civil, Nota com a indicação de que no dia 30, próximo às 12,00 horas, ali voltarei par o notificar.*

*Por ser verdade, passei a presente certidão, que vai assinada pela testemunha presente Ângelo... e por mim Joaquim...” – cfr. fls. 73;*

H) Em 30/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE VERIFICAÇÃO NOTIFICAÇÃO com o seguinte teor: “Certifico que voltei hoje, pelas 12,00 horas, ao Largo ..... – ....., n.º ... em ....., residência de A..... notificando no processo indicado no mandado que antecede, a quem no dia 29/12/2004 deixei hora certa por nota afixada à porta da sua residência, e como ninguém atendeu depois de ter batido várias vezes à porta nem nenhum dos vizinhos se prestou a aceitar a transmitir a notificação ao destinatário, afixei à porta da residência do notificando uma nota do objecto da notificação datada de hoje e assinada por mim e pela testemunha Ângelo..., que me acompanhou nas diligências, que comigo vai assinar a presente certidão” – cfr. fls. 74;

I) Pelo ofício n.º 00007 de 03/01/2005, foi enviada carta registada com aviso de recepção em nome de A....., para a morada de: Largo ..... – ....., n.º ....., ....., assinada pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra – 1, Por Delegação, o Adjunto, com o seguinte teor: “ASSUNTO: NOTIFICAÇÃO PESSOAL EFECTUADA NOS TERMOS DO art. 240º DO C.P.CIVIL

*Serve a presente para o informar que no dia 30/12/2004, foi efectuada a sua NOTIFICAÇÃO PESSOAL, para os termos do processo supra, por meio de Nota e Documentos anexos (Mandado de Notificação, Nota de Liquidação/Cobrança/Demonstração de Compensação) – relativos à Liquidação de IRS do ano 2000, colocados na caixa do correio da sua residência, por ser o local mais adequado, em virtude de o não ter encontrado na hora marcada no passado dia 29 de Dezembro de 2004, e nela e nos vizinhos não haver quem se prontificasse recebê-la, do teor do mandado de Notificação e Documentos juntos, cujas cópias se juntam, os quais se encontram ainda ao dispor neste Serviço de Finanças.” - cfr. fls. 75 e 76;*

J) O Oponente assinou em 05/01/2005, o aviso de recepção da notificação, referida em I a informar “que havia sido notificado nos termos do art. 240º do CPC da fixação/alteração da liquidação do IRS de 2000” – cfr. fls. 76;

K) Em 12/07/2005, o Oponente foi citado da instauração do processo de execução fiscal para cobrança de dívida de IRS, referente ao ano de 2000, no montante de € 61.313,89 – cfr. fls. 77 a 79;

L) Em 05/08/2005, foram apresentados os presentes autos de oposição – cfr. carimbo, a fls. 2;

M) O Oponente esteve ausente de Portugal entre o dia 16/12/2004 e o dia 01/01/2005 – cfr. passaporte de fls. 8 a 26, especialmente a fls. 17;

N) O Oponente partiu no dia 31/12/2004 de Buenos Aires – cfr. passaporte de fls. 8 a 26, especialmente a fls. 17;

O) O Oponente quando regressou de viagem, em 01/01/2005, encontrou na sua caixa de correio:

1- aviso datado de 17/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia duas cartas registadas com aviso de recepção para serem levantadas nos correios, com os registos n.º RY.2524.1436.5 PT e n.º RY.2525.8606.5 PT – cfr. fls. 27;

2- aviso datado de 21/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia uma carta registada com aviso de recepção para ser levantada nos correios, com o registo n.º RS.6510.6162.3 PT – cfr. fls. 28;

3- aviso datado de 21/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia uma carta registada com aviso de recepção para ser levantada nos correios, com o registo n.º RS.6510.6116.9 PT – cfr. fls. 29;

4- nota – aviso objecto de notificação/citação (*nos termos do art. 240º, n.º 1 do Código de Processo Civil*) com data de 16/12/2004, com o seguinte teor:

*“Declara-se que são designadas as 15.00 horas do dia 17 do mês de Dezembro /2004, para o Senhor A..... aqui residente, comparecer à porta da sua residência a fim de ser verificada a NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO, para os termos do processo supra”* – cfr. fls. 30;

5- nota de notificação por hora certa do teor do mandato de notificação relativo a liquidação de IRS de 2000, datada de 17/12/2004 – cfr. fls. 31;

6- nota – aviso objecto de notificação (*nos termos do art. 240º, n.º 1 do Código de Processo Civil*) com data de 29/12/2004, com o seguinte teor:

*“Declara-se que são designadas as 12.00 horas do dia 30 do mês de Dezembro/2004, para o Senhor A..... aqui residente, comparecer à porta da sua residência a fim de ser verificada a NOTIFICAÇÃO, para os termos do processo supra”* – cfr. fls. 32;

7- nota de notificação por hora certa (*nos termos do art. 240º, n.º 3 do Código de Processo Civil*) com data de 30.12.2004 com o seguinte teor:

*“Para os devidos efeitos fica por este meio notificado, A....., aqui residente do teor do mandado de notificação referente à liquidação de IRS do ano de 2000, na importância de € 61.313,89, após efectuadas as devidas compensações, conforme nota de demonstração de compensação/aviso notificação de cobrança n.º 200400001088562 e demonstração de liquidação de juros, juntos.*

*Esta nota vai ser afixada na porta do notificando supra em Largo ..... – ..... –....., nos termos do n.º 3 do art. 240º do Código de Processo Civil.*

*A nota objecto da notificação encontra-se ainda ao seu dispor no Serviço de Finanças de Sintra, sito em Av. Movimento das Forças Armadas, 14, Portela de Sintra, 2710 – 431 Sintra”* – cfr. fls. 33;

8- nota de liquidação de IRS de 2000, com o registo n.º RY.2525.3665.6 PT, bem como cópia do mandado de notificação – cfr. fls. 37 e 38.

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se o oponente foi validamente notificado da liquidação do imposto exequendo (IRS relativo ao ano de 2000), dentro do prazo de caducidade, a sentença concluiu afirmativamente, com a seguinte fundamentação:

Do regime constante dos arts. 232º, n.º 1, 240º e 241º, todos do CPC, aplicáveis ex vi do art. 2º, alínea e) e 38º, n.º 6, ambos do CPPT, resulta que a notificação por mandado pode ser efectuada em qualquer lugar onde seja encontrado o destinatário do acto, designadamente, na sua residência ou local de trabalho. E cumpridas as formalidades previstas nesses normativos, o art. 241º do CPC exige ainda, para a notificação atingir a perfeição, o envio de carta registada ao destinatário, “...comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considera realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado e a identidade da pessoa em que a citação foi realizada”.

E cumpridas estas exigências legais, o notificando considera-se notificado na data da afixação (cfr. art. 240º, n.º 3 e 241º ambos do CPC).

No caso dos autos provou-se que:

- no cumprimento de mandado de notificação pessoal da liquidação adicional de IRS, relativa ao exercício de 2000, um funcionário e uma testemunha deslocaram-se à residência do oponente, pelas 16,45 horas do dia 29/12/2004. Por ninguém ter atendido e a casa se encontrar fechada, afixaram na respectiva porta a notificação com hora certa, com a indicação que voltariam no dia 30/12/2004, pelas 12,00 horas, para efectuarem a notificação no oponente ou nalguma pessoa indicada por ele, ou em qualquer pessoa presente no local;

- em 30/12/2004, deslocaram-se à residência do oponente, o funcionário acompanhado de uma testemunha, e emitiram certidão de notificação com o teor que consta da alínea h) do Probatório;

- por ofício de 3/1/2005 foi enviada ao oponente carta registada com A/R, com o teor que consta da alínea i) do Probatório.

Foram, portanto, cumpridas todas as formalidades previstas na lei, sendo o oponente considerado notificado da liquidação, no dia da dita afixação (30/12/2004) – art. 240º, n.º 5 do CPC.

O destinatário presume-se notificado, salvo se alegar e demonstrar que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que não lhe foi imputável, nos termos do art. 190º, n.º 6 do CPPT.



Embora tenha ficado provado que o oponente esteve ausente de Portugal entre os dias 16/12/2004 e 1/1/2005, o facto de ter estado ausente do país no dia 30/12/2004 - dia da notificação - é-lhe imputável e, por isso, não impeditivo de operar a notificação com hora certa nos termos supra expostos.

Assim sendo, a liquidação foi validamente notificada até 31/12/2004, não ocorrendo a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

3.2. Discorda o recorrente continuando a sustentar que a sentença sofre de erro de julgamento, dado que ocorre falta de notificação da liquidação aqui em causa, nos termos do n.º 5 do art. 190º do CPPT.

A tese do recorrente substancia-se em três vertentes argumentativas:

a) A liquidação deve ser notificada por meio de carta registada com aviso de recepção (nos termos dos arts. 65º, n.º 2, 66º e 149º, n.º 2 do CIRS e 38º da LGT); podendo, também, ser utilizada a notificação pessoal (nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas procede o entende necessário), forma de notificação esta que segue os termos da citação pessoal (nº 6 do art. 38º do CPPT), a qual, por sua vez e por via do disposto no art. 192º do CPPT, segue os termos da citação pessoal prevista no CPC.

Ora, nos termos do disposto no art. 239º do CPC “frustrando-se a via postal a citação é efectuada mediante contacto pessoal do solicitador de execução com o citando.”; e seria sempre necessário proceder à remessa de carta registada com aviso de recepção para proceder à citação pessoal do recorrente e, apenas em caso de frustração desta, poderia ter sido ordenada a citação por contacto pessoal.

b) O recorrente esteve ausente de Portugal desde o dia 16/12/2004 até ao dia 1/1/2005.

Ora, de acordo com o n.º 6 do art. 190º do CPPT, 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. Porém, no caso, o recorrente não podia prever a tentativa de notificação em causa nos presentes autos, na medida em que não tinha, sequer, qualquer expectativa em relação à existência do processo de execução fiscal que lhe fora instaurado. E não pode aceitar-se que, perante a total ausência de previsibilidade em relação à tentativa de notificação, a sua não realização, por motivo de ausência, no estrangeiro, seja tida como imputável ao recorrente. A imputabilidade do recorrente dependeria, necessariamente, do pressuposto de que ele configurou a tentativa de notificação que, por acto seu, viria a impedir. Porém é manifesto que tal não sucedeu. O recorrente só no dia 5/1/2005 assinou o aviso de recepção da notificação da liquidação referente ao IRS de 2000 remetida pela AT e apenas teve conhecimento dos factos aqui em discussão quando regressou de viagem no dia 1/1/2005.

Por isso só pode concluir-se pela falta de notificação, nos termos do n.º 5 do art. 190º do CPPT.

c) Por outro lado, também há uma ilegalidade dado que a citação por via postal não se havia frustrado previamente, atento o facto de a carta registada sob o n.º RY.2525.3665.6PT, respeitante à liquidação de IRS de 2000, nunca ter sido remetida por correio anteriormente. Pelo que a notificação do recorrente, por via de carta registada com aviso de recepção, apenas se efectuou no dia 5/1/2005, ou seja, após o prazo de caducidade da liquidação do imposto em causa.

3.3. As questões a apreciar no presente recurso são, portanto, as de saber se se verificam os apontados erros de julgamento.

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).

E foi o que no caso sucedeu. Em 15/12/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Sintra-1, emitiu mandado para que se procedesse à notificação pessoal do oponente, da liquidação de IRS, referente ao ano de 2000 (cfr. alínea B) do Probatório).

E posteriormente, em 29/12/2004, a mesma entidade emitiu mandado para que se procedesse à notificação pessoal do oponente, da liquidação (demonstração de compensação) de IRS – cfr. alínea F) do Probatório.

4.2. Alega o recorrente que, dado o disposto no art. 239º do CPC (frustrando-se a via postal a citação é efectuada mediante contacto pessoal do solicitador de execução com o citando) seria sempre necessário proceder à remessa de carta registada com aviso de recepção para proceder à citação pessoal do recorrente e, apenas em caso de frustração desta, poderia ter sido ordenada a citação por contacto pessoal.

Mas não é assim.

Como se disse, o n.º 5 do art. 38º do CPPT permite que a entidade que dirige o procedimento ordene que se proceda a notificação pessoal quando o entender necessário.

E 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, <sup>(1)</sup> 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. n.ºs. 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 provado que em 15/12/2004 o Chefe do Serviço de Finanças de Sintra-1, emitiu mandado para que se procedesse à notificação pessoal do oponente, da liquidação de IRS, referente ao ano de 2000, bem como que, posteriormente, em 29/12/2004, a mesma entidade emitiu novo mandado para que se procedesse à notificação pessoal do oponente, da liquidação (demonstração de compensação/nota de cobrança) de IRS – cfr. als. B) e F) do Probatório.

Ora 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, nesta parte, a alegação de falta de notificação.

4.3. O recorrente alega, igualmente, que esteve ausente de Portugal desde o dia 16/12/2004 até ao dia 1/1/2005, pelo que, atendendo ao disposto no n.º 6 do art. 190º do CPPT (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) e uma vez que não podia prever a tentativa de notificação em causa nos presentes autos, na medida em que não tinha, sequer, qualquer expectativa em relação à existência do processo de execução fiscal que lhe fora instaurado, ocorre, então, no caso vertente, a falta de notificação.

Vejam os

4.3.1. À notificação aqui em causa são aplicáveis as regras da citação pessoal, <sup>(2)</sup> pelo que, nos termos do n.º 6 do art. 38º do CPPT (que manda aplicar a esta modalidade de notificação pessoal as regras sobre a citação pessoal), se aplica o regime decorrente dos arts. 233º a 241º do CPC, uma vez 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.

E cumpridas estas formalidades, para que a citação/notificação fique perfeita, é enviada carta registada ao citando/notificando, dando conta do ocorrido, no prazo de dois dias úteis.

No caso, não é questionada a observância destes requisitos previstos na lei para a notificação operada (sendo que a inobservância de algum desses requisitos ou a existência de alguma irregularidade a eles atinente, a ter ocorrido, sempre teria que ser arguida e alegada pela parte interessada).

E de acordo com a factualidade provada (que o recorrente não questiona) o funcionário da AT encarregue da notificação, aquando da sua primeira visita, consignou 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 hora marcados, mais uma vez verificou que ninguém se encontrava presente na residência do oponente, nem era possível a colaboração de terceiros, pelo que afixou a notificação na porta da sua residência, na presença da testemunha indicada.

E por fim, foi enviado em 3/1/2005, ofício registado com aviso de recepção, comunicando ao oponente que se procedera à sua notificação nos termos descritos.

4.3.2. Sendo, portanto, aplicáveis à notificação aqui em causa as regras da citação pessoal, a falta de notificação (que não a nulidade da mesma) poderá, então, ocorrer caso se verifique alguma das situações previstas no art. 195º do CPC.

Ora, no caso, porque o acto não 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), resta, então, verificar se pode ter-se como verificada a situação prevista na alínea e) do n.º 1 deste mesmo art. 195º, correspondente, aliás, ao que se dispõe também no n.º 6 do art. 190º do CPPT: há falta de citação (notificação pessoal, no caso dos autos) quando se demonstre que o destinatário da mesma não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável.

Refira-se que estas disposições pressupõem que tenha sido praticado um acto de citação (notificação pessoal), com observância dos requisitos previstos na lei (ou seja, têm-se em vista situações em que o acto foi efectivamente praticado, em conformidade com o preceituado na lei para o tipo de citação/notificação e de situação em que ela é efectuada, mas não foi praticado na própria pessoa do notificando/citando ou, tendo-o sido, este não tomou conhecimento do acto) sendo à administração tributária, naturalmente, que incumbe demonstrar que ele foi praticado.

No caso, o recorrente sustenta que só em 1/1/2005 tomou conhecimento do acto (logo que chegou a Portugal), pelo que, não tendo chegado a ter conhecimento do acto de liquidação até 31/12/2004, por motivo que lhe não foi imputável (até porque não podia prever a tentativa de notificação aqui em causa) daí pretende retirar a consequência da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

Na tese da sentença o facto de o oponente ter estado ausente do país no dia 30/12/2004 (dia da notificação), é-lhe imputável e, por isso, «não impeditivo de operar a notificação com hora certa nos termos supra expostos».

E na mesma linha segue o douto Parecer do MP para quem, apesar de se ter provado a ausência do oponente entre o dia 16/12/2004 e o dia 01/01/2005 e apesar de este ter alegado que tal ausência se ficou a dever a ter ido à Argentina na altura do Natal a acompanhar o cônjuge que daí é natural, nem sequer ficaram provados os motivos da ausência.

Vejamos.

Sendo certo que, como aponta o Cons. Lopes de Sousa <sup>(3)</sup> 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, constata-se que, no caso presente, ficou efectivamente provado que o destinatário da notificação não chegou a ter conhecimento do acto até, pelo menos, 1/1/2005.

Ponto é que, para os efeitos pretendidos pelo recorrente, tenha também ficado demonstrado que esse não conhecimento ocorreu por motivo que lhe não foi imputável.

Ora, no caso, da provada ausência do notificando emerge desde logo uma impossibilidade, «a se» (decorrente da ausência), de receber a notificação, independentemente do carácter voluntário ou involuntário dessa ausência (isto é, das razões que a determinam), sem que, por outro lado haja sido feita prova de que a mesma ocorresse para, precisamente, determinar aquela impossibilidade de tomar conhecimento do acto (neste caso, haveria de concluir-se que o não conhecimento do acto se ficara a dever a motivo imputável ao notificando). E isto, independentemente da relevância da ausência do recorrente, desde o dia 16/12/2004 até ao dia 01/01/2005, por ter estado fora de Portugal, quanto à notificação operada nos termos em que o foi, dado que sempre lhe seria impossível cumprir a «intimação» para estar presente na residência (substanciada na comunicação de que o funcionário voltaria a proceder à notificação no dia seguinte àquele em que teve lugar a primeira tentativa de notificação) a fim de ser notificado nesse dia seguinte (29/12/2004, data para a qual o sr. funcionário deixou a nota de notificação com hora certa). <sup>(4)</sup>

De todo o modo, volvendo ao caso vertente, e mesmo considerando as naturais exigências de prova que este tipo de situações reclama, por forma a impedir que relevem eventuais estratégias destinadas a evitar a notificação, tendo ficado comprovado que o recorrente esteve ausente do país entre 16/12/2004 e 1/1/2005, que partiu no dia 31/12/2004 de Buenos Aires (als. M e N do Probatório) e que, quando regressou de viagem, em 1/1/2005, encontrou na sua caixa de correio as cartas, avisos e notas discriminados na alínea O do Probatório, e não tendo ficado demonstrados quaisquer outros factos relacionados com os motivos desta ausência, nomeadamente que a mesma se devesse a que o recorrente tomasse conhecimento da notificação da liquidação aqui questionada (ainda assim, o recorrente alegou que a ausência se ficou a dever a ter ido à Argentina na altura do Natal a acompanhar o cônjuge que daí é natural, mas esta factualidade não foi julgada provada na sentença) também não pode, sem mais, concluir-se que não ficou demonstrado que o recorrente não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável.

Na verdade, o recorrente provou que na data da notificação, nem estava na sua residência nem ali podia estar, porque, embora por decisão sua, estava impossibilitado disso. Só que esta voluntariedade inerente ao acto de se ausentar não pode, por si só, determinar a conclusão de que ficou demonstrado

que o recorrente não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe foi imputável, tanto mais que, apesar de estarmos perante liquidação adicional, também a Fazenda não alegou nem demonstrou que tivesse, anteriormente, ocorrido notificação para outro acto procedimental (por exemplo notificação anterior relacionada com eventual direito de audição) que pudesse indiciar que o recorrente podia e devia prever a iminência da notificação ora questionada.

4.3.3. Acresce que o n.º 3 do art. 268º da CRP garante o direito à notificação, remetendo para a lei apenas a sua “forma”, ou seja, o procedimento pelo qual deve a notificação ser efectuada, impondo que as notificações de actos que afectem a esfera jurídica dos administrados não sejam meramente ficcionadas, mas tendencialmente efectivas.

Com efeito, como (reportando-se, embora, às notificações por via postal e ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 39º do CPPT e no n.º 6 do art. 49º da LGT) se exara no ac. deste STA, de 2/3/2011, rec. n.º 967/10 «... o n.º 3 do artigo 268º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe “Direitos e garantias dos administrados” (que os contribuintes são igualmente), estabelece que “os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei”, sendo o direito à notificação uma garantia procedimental não impugnatória dos contribuintes (cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 370), que se destina não apenas a levar ao seu conhecimento o acto praticado, como também a permitir-lhes reagir contra ele em caso de discordância. Por isso o n.º 1 do artigo 36º do CPPT estabelece que “os 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”.

Assim, embora o n.º 1 do artigo 39º do CPPT contenha uma presunção de notificação, esta presunção deve ter-se como ilidível, e foi elidida no caso dos autos, por demonstração de que a notificação se efectuou efectivamente em data posterior (...).

Do mesmo modo, o n.º 6 do artigo 45º da LGT, que estabelece que para efeitos de contagem do prazo de caducidade “as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil”, deve ser interpretado como estabelecendo mais uma presunção iuris tantum, neste caso de válida notificação da liquidação, e não como norma imperativa – que se afiguraria de constitucionalidade muito duvidosa em face do n.º 3 do artigo 268º da Constituição da República, pois que a norma constitucional garante o direito à notificação, remetendo para a lei apenas a sua “forma”, ou seja, o procedimento pelo qual deve a notificação ser efectuada, impondo que as notificações de actos que afectem a esfera jurídica dos administrados não sejam meramente ficcionadas, mas tendencialmente efectivas...».

Embora, como se referiu, esta doutrina se reporte às notificações por via postal e ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 39º do CPPT e no n.º 6 do art. 49º da LGT, no caso, não deixa também de ser aplicável a referência constitucional nela salientada, sendo que da prova dos autos resulta efectivamente que o recorrente não chegou a tomar conhecimento do acto até ao termo do dia 31/12/2004, por motivo que lhe não foi imputável e que, por isso, a liquidação não foi validamente notificada no prazo da respectiva caducidade.

4.4. Neste contexto, portanto, a sentença recorrida, que concluiu que o facto de ter estado ausente do país no dia 30/12/2004 - dia da notificação - é imputável ao oponente e, por isso, não impeditivo de operar a notificação com hora certa (o que determina, consequentemente, que a liquidação haja sido validamente notificada até 31/12/2004, não ocorrendo a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade), enferma do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa e não pode manter-se.

5. E, assim sendo, fica prejudicada a apreciação da questão (suscitada nas Conclusões O e P do recurso), respeitante à ilegalidade decorrente do facto de a citação por via postal não se ter frustrado previamente (devido ao facto de a carta registada sob o n.º RY.2525.3665.6PT, respeitante à liquidação de IRS de 2000, nunca ter sido remetida por correio anteriormente), daí pretendendo retirar a conclusão de que a notificação, por via de carta registada com aviso de recepção, apenas ter ocorrido no dia 5/1/2005, ou seja, após o prazo de caducidade da liquidação do imposto em causa.

#### DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar procedente a oposição.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto*.

(<sup>1</sup>) In Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª edição, 2011, anotação 5 ao art. 38º, pp. 373.

(<sup>2</sup>) No sentido de que, determinada que esteja, pela entidade competente da AT 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 o Cons. 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 1 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 1 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 racione 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 1 deste art. 38º, como não afastando a possibilidade de utilização das regras da citação pessoal, nos termos dos n.ºs. 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).» (Ibidem, 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).

(<sup>3</sup>) Ob. cit. III Vol. 6ª ed., anotação 5 ao art. 190º, p. 365.

(<sup>4</sup>) Na verdade, o regime legal atinente a esta forma de notificação/citação também pressupõe que o notificando/citando pode cumprir tal «intimação», ou seja, pressupõe que ele, podendo (porque disso tem conhecimento) estar presente na hora que foi designada, não está porque não o pretende. Daí que, remetida posterior carta registada, a notificação/citação seja reportada à data da hora certa designada (arts. 240º e 241º do CPC).

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

### Assunto:

*Ampliação da Matéria de Facto.*

### Sumário:

*Tendo a primeira instância decidido a questão de direito suscitada pela impugnante sem antes estabelecer a precisa situação de facto subjacente, é de determinar a ampliação da matéria de facto, dado que o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carece de poderes de cognição em sede de facto.*

Processo n.º: 688/11-30.

Recorrente: Globazul – Importação e Exportação, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – Globazul – Importação e Exportação, Lda, com os demais sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal do despacho a fls. 235/237 que lhe indeferiu o pedido de indemnização dos custos suportados com a prestação de garantia bancária entretanto caducada, no montante de € 73.207,33.

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

«1ª A garantia bancária prestada pela impugnante para suspender o processo de execução, caducou na vigência do art. 183-A do CPPT, pelo que a impugnante tem direito a ser indemnizada pelos custos da garantia prestada nos termos do n.º 6 desse preceito legal.

2ª Ainda na vigência desse preceito (revogado a partir de 01/01/2007) a impugnante requereu no processo de impugnação que lhe fosse reconhecido esse direito.

3ª A impugnante, embora tenha mencionado esse artigo num requerimento de 20/01/2007, não requereu a indemnização em referência ao abrigo do art. 171º n.º 1 do CPPT, preceito este que ao caso não tem aplicabilidade. Pelo que não está em causa o entendimento de despacho recorrido – com o qual se concorda – de que pelo facto de a sentença não ter apreciado o mérito da acção, a garantia prestada não se pode considerar indevida. Não havendo lugar à indemnização prevista no art. 171º n.º 1 do CPPT.

4ª Discorda a impugnante da asserção, vertida no despacho recorrido, de que a revogação do art. 183º - A do CPPT pelo art.º 94º da Lei nº 53-A/2006 de 29/12 “evidencia de forma inequívoca a opção de legislador e não atribuição de qualquer indemnização ao contribuinte em caso de caducidade da garantia”.

5ª Essa revogação pura e simples não pode afectar as situações de caducidade já constituídas anteriormente. Essa revogação só tem consequências para o futuro como dispõe o artº 12º nº1 da LGT.

6ª O direito da impugnante à indemnização do custo da garantia bancária prestada derivada da caducidade desta, não pode ser preterido pelo facto de não ter sido proferido despacho sobre o correspondente requerimento em data anterior à data em que a revogação do artº 183-A do CPPT foi revogado.»

II – Não foram apresentadas contra-alegações.

III - O Mº Pª não emitiu parecer.

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

IV - O objecto do presente recurso é o despacho constante de fls. 235/237 dos presentes autos, que indefere a pretensão requerida por dois motivos:

- Pelo artº 94º da Lei nº 53-A/2006 de 29/12, foi revogado o artº 183º-A do CPPT, sendo “evidenciado de forma inequívoca a opção de legislador da não atribuição de qualquer indemnização ao contribuinte em caso de caducidade da garantia.”

- A não aplicabilidade do artº 171º nº1 do CPPT conjugado com o artº 53º da LGT porque “... como resulta do teor literal da norma citada e tem vindo a ser interpretado jurisprudencialmente, esta indemnização, fundada na prestação indevida de caução decorre de vencimento que se obtenha na acção, sendo certo que “in casu” o tribunal não apreciou do mérito da impugnação deduzida, tendo-se limitado a declarar a extinção da instância, por inutilidade da lide, atenta a prescrição do crédito tributário.”.

É o seguinte o teor do despacho recorrido:

«Fls. 185/187 “Globazul- Importação e Exportação, Lda.”, impugnante nos presentes autos, requere a condenação da Administração Fiscal a indemnizar a impugnante na importância de € 73.207,33, referente aos custos suportados com a prestação de garantia bancária, bem como os custos vincendos que vierem a ser comprovados, nos termos dos artigos 171º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 53º da Lei Geral Tributária, atenta a anulação do acto de liquidação adicional de IRC de 1994.

A Fazenda Pública, a fls. 226, defendeu que o pedido indemnizatório deve ser formulado no processo executivo onde a garantia produzia efeitos, e citando em abono da sua tese o decidido no Ac. do STA de 24/9/2008, Processo nº 0412/08, refere não ser possível atribuir a indemnização em causa por não ter sido apreciada a legalidade da liquidação, e consequentemente não haver ganho de causa como exigido pelo artigo 53º da Lei Geral Tributária. Suscita ainda a impossibilidade de pagamento da indemnização, por abate à receita, por não haver tributo a pagar, como exigido pelo nº 4 dessa norma.

Subsidiariamente, sustenta que a indemnização deve cingir-se aos primeiros 3 anos, dado que a impugnante foi negligente em requerer o pedido de caducidade.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público, a fls. 233, emitiu douto parecer no sentido do indeferimento do requerido, por ter sido revogado o artigo 183-A, nº 6 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que assentava o direito de indemnização pela caducidade da garantia, distinto do estatuído no artigo 171º do mesmo diploma, respeitante à prestação indevida de caução.

Prescreve o artigo 183º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, “Se houver lugar a qualquer forma de garantia, esta será prestada junto do tribunal tributário competente ou do órgão da execução fiscal onde pender o processo respectivo, nos termos estabelecidos no presente Código.”.

E acrescentava o nº 6 do artigo 183º-A, do mesmo diploma, na redacção conferida pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12, “Em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.s 3 e 4 do artigo 53º da lei geral tributária.”.

Todavia, como realçou o Digno Magistrado do Ministério Público, o artigo 183º-A, foi revogado pelo artigo 94º da Lei nº 53-A/2006, de 29/12, evidenciando de forma inequívoca a opção do legislador de não atribuição de qualquer indemnização ao contribuinte em caso de caducidade da garantia.

A requerente invoca em arrimo da sua pretensão o disposto no artigo 171º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que no nº1 determina, “A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.”

Esta norma visa regulamentar a forma de exercício do direito de indemnização previsto no artigo 53º da Lei Geral Tributária, que prescreve “O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.”.

Ora, como resulta do teor literal da norma citada, e tem vindo a ser interpretado jurisprudencialmente, esta indemnização, fundada na prestação indevida de caução, decorre do vencimento que se obtenha na acção, sendo certo que “in casu” o tribunal não apreciou do mérito da impugnação deduzida, tendo-se limitado a declarar a extinção da instância, por inutilidade da lide, atenta a prescrição do crédito tributário (vide fls. 181).

Assim sendo, como defende a Fazenda Pública, não será de admitir o direito a indemnização por não ter havido ganho de causa no processo em que se discutia a dívida, sendo certo que o “vencimento”

aludido na norma em causa não se preenche com a mera declaração de prescrição (Ac. do STA de 24/9/2008, Processo n.º 0412/08).

Desto modo, e uma vez que não emergiu provado qualquer erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, nem a requerente logrou obter vencimento na acção, afigura-se não se encontrar preenchido o estatuído na norma legal citada, tendo necessariamente de soçobrar a pretensão da requerente.

Pelo exposto, indefere-se ao requerido».

Em face do teor das conclusões das alegações de recurso a questão a decidir é a de saber, se a recorrente tem direito à indemnização pelos encargos decorrentes com a prestação de garantia bancária caducada nos termos do art.º 183.º-A do CPPT, entretanto revogado pelo art.º 94.º da Lei 53-A/2006 de 29/12 (L.O. para 2007).

Alega a recorrente que ainda na vigência do art.º 183.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário (revogado a partir de 01/01/2007), mais concretamente em 10.11.2005, requereu no processo de impugnação que lhe fosse reconhecido o direito a ser indemnizada pelos custos da garantia prestada nos termos do n.º 6 desse preceito legal (caducidade da garantia).

E que a revogação do aludido preceito não pode afectar as situações de caducidade já constituídas anteriormente, pois que essa revogação só tem consequências para o futuro como dispõe o art.º 12.º n.º1 da LGT.

Sucede, porém, que o requerimento referido pela recorrente – datado de 10.11.2005 - não foi localizado no processo.

Sendo que já no requerimento (fls. 185-187) sobre o qual incidiu o despacho recorrido (fls. 235 e segs.) a recorrente fazia referência expressa a essa petição de 10.11.2005 em que solicitava que lhe fosse reconhecido o direito a ser indemnizada pelos encargos suportados com a prestação da garantia bancária entretanto caducada.

E a recorrente reitera nas suas alegações de recurso (vide art.º 11.º) que no dito requerimento invocava expressamente o art.º 183.º-A n.º 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário e o art.º 53.º, n.º 3 e 4 da Lei Geral Tributária, pedindo que lhe fosse «reconhecido o direito a ser indemnizada pela Administração Tributária, dos encargos suportados com a prestação da garantia bancária no processo executivo cuja caducidade foi declarada».

Ora sobre tal matéria nada se disse no despacho recorrido, como de igual modo não se fez qualquer explicitação sobre se foi requerida a declaração de caducidade da garantia e se ocorreu o deferimento tácito do pedido de caducidade da garantia.

Factos esses que, todos eles são relevantes, pois que pese embora o art.º 183.º A do Código de Procedimento e Processo Tributário tenha sido revogado pela lei n.º 53-a/2006, de 29 de Dezembro, relativamente às situações em que os requisitos para ocorrer a caducidade se preencheram antes da revogação deste artigo, continua a ser possível declarar a caducidade, uma vez que se trata de uma situação jurídica constituída à sombra da lei antiga.

Sendo que o direito de indemnização por caducidade de garantia existia sempre que fosse reconhecida essa caducidade, independentemente de vir ou não a dar-se razão ao contribuinte no processo de impugnação administrativa ou judicial ou de oposição à execução fiscal com que a prestação de garantia estava conexonada, constituindo assim um direito de indemnização distinto do previsto no art.º 53.º da Lei Geral Tributária, que existe apenas nos casos em que a prestação de garantia deva considerar-se total ou parcialmente indevida, por ao contribuinte, vir a ser reconhecida razão. (1)

Há, assim, um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão deste aspecto jurídico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto.

Com efeito o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, tem, no caso, os seus poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21, 4/ETAF), pelo que, sendo o despacho, sob recurso, omissivo quanto à fixação de factos relevantes para a solução jurídica adequada, nomeadamente quanto ao requerido pelo recorrente em 10.11.2005, impõe-se a baixa do processo para que a decisão de facto seja ampliada em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito (arts. 729, n. 3, e 730, n. 1 do CPC).

V - Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que decida após ampliação da base factual, de acordo com o que se atrás se apontou, assim concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

---

(1) Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. III, pags. 339 e 346.

**Acórdão de 28 de Março de 2012.****Assunto:**

*Nulidade da sentença. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Caducidade do direito a liquidar quotizações e contribuições à SS. Prescrição de quotizações e contribuições à SS.*

**Sumário:**

- I — Não ocorre nulidade da sentença recorrida se esta é coerente entre os fundamentos e a decisão, sem prejuízo da eventual ocorrência de erro de julgamento quanto às questões que apreciou.*
- II — No caso das contribuições e quotizações em dívida à Segurança Social, não é configurável, no caso dos autos, a caducidade do direito à liquidação.*
- III — Não é aplicável à cobrança de dívidas de contribuições e quotizações à Segurança Social o regime de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT.*
- IV — No caso dos autos ocorre prescrição das contribuições, quotizações e juros nas situações em que se verificou o decurso do prazo de 5 anos previsto no artigo 49.º da Lei 32/2002 de 20/12.*

Processo n.º 947/11-30.

Recorrente: Lopes & Gonçalves, Lda.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP – Braga.

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

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

**1 – RELATÓRIO**

**LOPES & GONÇALVES, LDA**, N.I.P.C. 500 374 732, com sede social na Rua da Liberdade, n.º 41, freguesia de Urgeses, concelho de Guimarães, intentou oposição à execução fiscal instaurada pela Secção de Processo Executivo de Braga do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP., sob o n.º 0301200801236970 e apensos, na qual se encontravam em execução dívidas relativas a contribuições e quotizações e juros de mora, no valor global de 96 178,65 €.

Fundamentou a oposição na falta de notificação dentro do prazo de caducidade e na prescrição das dívidas.

Admitida a oposição, foi o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social notificada para contestar tendo concluído pela improcedência do pedido, salvaguardando as dívidas que foram declaradas prescritas.

Por sentença de 2 de Junho de 2011, foi julgada improcedente por não provada a oposição, devendo prosseguir a execução contra a oponente. Reagiu a ora recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as **seguintes conclusões**:

1ª Não obstante o incomensurável respeito que a mesma lhe merece, não pode a Recorrente conformar-se com a mui doura decisão proferida pelo Tribunal *a quo* de fls. 87 e seguintes dos presentes autos, a qual julgou totalmente improcedente a Oposição deduzida;

2ª Salvo o devido respeito pelo distinto entendimento, os presentes autos estão feridos de um vício de nulidade, porque o tribunal recorrido passou da fase dos articulados directamente para a prolação da doura decisão em crise, preterindo, dessa forma, a fase das alegações de direito que, por força dos artigos 120º e 121º, ambos do CPPT, tem obrigatoriamente que ter lugar neste tipo e processos;

3ª O que constitui nulidade processual, nos termos legalmente preceituados no artigo 201º, do CPC, susceptível de influir no exame e na decisão da causa;

4ª O douto aresto recorrido também padece do vício de nulidade, previsto no n.º 1 do art. 125º do CPPT e, ainda, na alínea c) do n.º 1 do art. 668º do CPC, pois os fundamentos da decisão prolatada estão oposição com os respectivos fundamentos;

5ª De acordo com a matéria julgada como provada no Ponto 2.1 da sentença e a respectiva fundamentação jurídica, o Tribunal *a quo* devia ter julgado como procedente a alegada excepção de prescrição;

6ª Como doutrinal e jurisprudencialmente vem sendo defendido – não obstante as contribuições e quotizações em causa serem objecto de autoliquidação – deve entender-se que, em caso de não pagamento de contribuições e quotizações autoliquidadas, também, não existe autoliquidação;



7ª A responsabilidade da liquidação dos tributos em questão nestes autos – e a consequente notificação – é devolvida à competente entidade administrativa, a qual deveria ter procedido à notificação à Recorrente, no prazo legal de quatro anos (Nº 1 do artigo 45º da LGT), ou seja, *maxime* até Dezembro de 2008;

8ª Consequentemente, faltando, como faltou, a notificação da liquidação dentro do referido prazo, dúvidas não podem restar que ocorreu a caducidade do direito de proceder à liquidação das contribuições e juros de mora em crise;

9ª Caso contrário, mesmo que se considere inaplicável às quotizações e contribuições a alegada necessidade da Recorrida proceder à notificação da respectiva liquidação à Recorrente – o que respeitosamente não se concede – sempre teria de considerar-se verificada a invocada caducidade daquela proceder à liquidação da totalidade dos juros de mora reclamados nos processos N.: 01200801237004 e 301200801237020 por falta de notificação dentro do prazo legalmente previsto para o efeito;

10ª Mesmo que assim não se entenda, o que se não concede e por dever de ofício se acautela, atendendo ao vencimento de cada uma das contribuições, quotizações e respectivos juros objecto da execução fiscal e a data da citação da Recorrida (2009/10/08), as quotizações, contribuições e respectivos juros relativos aos períodos de 2003/10; 2003/11; 2003/12; 2004/01; 2004/02; 2004/03; 2004/04; 2004/05 2004/06; 2004/07 e 2004/08 **prescreveram**, respectivamente, em 2008/11/16; 2008/12/16; 2009/01/16; 2009/02/16; 2009/03/16; 2009/04/16; 2009/05/16; 2009/06/16; 2009/07/16; 2009/08/16 e 2009/09/16.

11ª A douta decisão, ao julgar improcedente a oposição deduzida, para além de outras que Vossas Excelências doutamente suprirão, não interpretou nem aplicou correctamente diversas normas legais, assim as violando, nomeadamente: os comandos dos artigos 120º, 121º e 125º, n.º 1, do CPPT; 3º, n.º 3, e 201º do CPC; 45º, n.º 1, e 98º da LGT e, ainda, 49º, Nº1 e 2, da Lei n.º 32/2002, de 20/12.

Termos em que, por tudo o exposto, pelo mérito dos autos e pelo que mui doutamente será suprido, deve o presente recurso ser julgado procedente e, por via dele, a douta sentença recorrida substituída por outra decisão que julgue a Oposição deduzida nestes autos totalmente procedente, por provada, nomeadamente pela verificação das invocadas excepções de caducidade e prescrição, tudo com as legais consequências.

**O recorrido não contra-alegou.**

**O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:**

**Questões a decidir:**

1- se a decisão proferida é nula por ter sido preterida a fase das alegações de direito, em violação do disposto nos arts. 120.º e 121.º do CPPT, e por força do disposto no art. 201.º do CPC?

2- se a decisão preferida é nula por estar em oposição com os respectivos fundamentos fundamentos, nos termos do art. 125.º n.º 1 do CPPT e 668.º n.º 1 alínea c) do CPC, na medida em que face aos períodos a que as contribuições à Segurança Social respeitam (período de 2003/10 a 2004/08), não se entendeu ter ocorrido a sua caducidade nos termos do disposto no art. 45.º da LGT, e considerando que no caso de não pagamento as mesmas tinham ainda de ser notificadas, não bastando a auto-liquidação efectuada?

4- Se ocorreu ainda a sua prescrição quanto a cada uma das contribuições mensais, atendendo à data em que ocorreu a citação da recorrente, a qual apenas foi efectuada em 2009/10/08?

Analisemos, em parecer complementar ao já produzido a fls. 85 e 86:

Não procede a nulidade por preterição da fase de alegações, pois a decisão proferida não foi antecedida da fase da “*produção de prova*”, pressuposto da necessidade de que se proceda ainda àquela — assim, ac. do TCA Sul de 19/10/04, proferido no proc. 07203/02.

Também não procede a outra nulidade arguida, a qual foi levada às conclusões em termos que mal se entendem, vindo referida como contradição entre fundamentos (?).

Nos termos do art. 49.º n.ºs 1 e 2 da Lei n.º 32/02, de 20/12, estabeleceu-se um regime de extinção pelo decurso do tempo que é de entender como excepcional relativamente ao regime de prescrição e caducidade previsto na LGT.

Segundo o mesmo, as ditas contribuições estão sujeitas a um prazo de prescrição de 5 anos, o qual é de contar a partir da data em que a respectiva obrigação deve ser cumprida que é o dia 15 do mês seguinte ao período da tributação a que respeita, conforme previsto no art. 10.º n.º 2 do referido Dec-Lei n.º 199/99, conforme referido foi e é entendimento dominante neste S.T.A. - assim, acs. de 12-3-08 e de 16-4-08 proferidos respectivamente nos procs. 0177/08 e 1088/07, ainda que sobre o disposto na Lei anterior aplicável em que constava disposição idêntica à referida da Lei n.º 32/02.

É, pois, manifesto que a mesma não tinha ainda ocorrido quanto às mesmas quando foi efectuada a citação na referida data.

Cita-se ainda a opinião doutrinária de Jorge Sousa, em Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária Notas Práticas, p.101, para se decidir no sentido de se reconhecerem efeitos interrup-

tivos à dita citação em execução, em conformidade com o que veio a ser previsto no art. 60.º n.º 4 da Lei n.º 4/2007, de 16/1, e por força do disposto no art. 12.º n.º 2 do C. Civil.

No mesmo sentido veio também a decidir-se, entre outros, no ac. do S.T.A. de 11-3-09 proferido no proc. 0219/08.

Sendo que semelhantemente tal consta agora no art. 187.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social aprovado pela Lei n.º 110/09, de 16/9, parece que nada obsta a que tal se continue a entender, e considerando que embora tal decorra de leis posteriores aos factos, as mesmas podiam incidir sobre efeitos decorrentes dos mesmos.

Nestes termos, parece que o recurso é de improceder.

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1- Contra a Executada Lopes & Gonçalves, Lda., foram instaurados, junto da Secção Executiva de Braga do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., os seguintes processos de execução fiscal, conforme consta do fls.18 a 19 dos autos e do PEF apenso, a saber:

a) n.º 0301200801236970, relativas a quotizações, referentes ao período compreendido entre 2005/12 e 2006/09, no valor de 1 016,19 € e juros.

b) n.º 0301200801236890, relativas a contribuições e referentes ao período compreendido entre 2005/12 e 2006/09, no valor de 7 765,42 € e juros.

c) n.º 030120081236997, relativa a juros do período de 2006/02 a 2006/07, no valor de 321,68€;

d) n.º 0301200801237004, relativas a quotizações referentes ao período compreendido entre 2003/05 e 2004/11, no valor de 11 533,33 € e juros.

e) n.º 0301200801237020, relativa a juros do período de 2002/09 a 2004/09 no valor de 2085,19 €;

f) n.º 0301200801237039, relativas a contribuições e referentes ao período compreendido entre 2003/02 e 2004/11, no valor de 41 670,65 € e juros.

2- Em 08.10.2009, a executada foi através do ofício n.º 033074 datado de 2009 OUT 07, citada para a execução (fls. 3 a 9 do PEF);

3- Em 04.11.2009, a oponente remeteu, via correio registado, a petição inicial (fls. 10 do processo apenso).

4. Por despacho da Coordenadora da Secção de Processo Executivo de Braga, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., datado de 05.01.2010, foi decidido “(...) A revogação parcial do acto que deu fundamento à oposição e a extinção, por prescrição das contribuições de 09/2002 a 09/2003, respectivos juros de mora e custas processuais.

O prosseguimento dos autos pelas contribuições e quotizações de 10/2003 a 09/2006, respectivos juros de mora, custas processuais e encargos.” (fls. 22 a 24 do PEF):

5. De acordo com o despacho foi a dívida quantificada nos termos dos documentos de fls. 47 a 57 dos autos, junta com a contestação, no valor total de 73 656,36 €;

6. O Oponente procedeu à auto liquidação das contribuições e quotizações em dívida (fls. 20 e 21 do PEF);

## 3 – DO DIREITO

Nas suas conclusões a recorrente levanta várias questões, apontando vários vícios à sentença recorrida, que se podem resumir à **nulidade da sentença** por ter preterido a fase das alegações previstas no artº 120º do CPPT, à **nulidade da sentença por contradição dos fundamentos da decisão** com a própria decisão e a **caducidade do direito de proceder à liquidação** das contribuições quotizações e juros de mora, assim como a **prescrição das quotizações**.

Quanto à primeira das nulidades invocada desde já se afirma que a recorrente não tem razão.

Vejamos a lei:

Nos termos do artº 120º do CPPT, “*Finda a produção de prova, ordenar-se-á a notificação dos interessados para alegações por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias*”.

E, de acordo com o disposto no artº 113º do mesmo diploma, “*junta a posição do representante da Fazenda Pública ou decorrido o respectivo prazo, o juiz, após vista ao Ministério Público, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários*”.

No nosso caso tem de entender-se que a posição da Fazenda Pública é assumida pelo IGFSS.

Ora, no caso dos autos houve integral respeito pelo comando das disposições citadas como se pode verificar pelo conteúdo do despacho de fls. 72 dos autos onde se exarou: “*Não se vendo necessidade de produção da prova arrolada e o processo fornecer elementos necessários à decisão dispense a sua produção, nos termos do n.º 1 do artº 113º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT ex- vi art. 211º do CPPT. Notifique-se*”.

Este despacho foi notificado às partes que, dele, não reagiram.

A melhor interpretação dos preceitos legais citados é a que considera que se o juiz entende que a questão a dirimir é exclusivamente de direito ou, que sendo também de facto, o processo contém já todos os elementos que permitam a decisão de mérito, deve o mesmo conhecer do pedido de imediato, depois de dar vista ao Ministério Público (cfr. arts. 113.º, n.º 1, e 114.º, do CPPT), não havendo lugar à produção de prova nem às alegações a que se refere o art. 120.º do CPPT. Nessa situação, a falta de notificação para alegações não constitui desvio ao formalismo processual prescrito na lei. Julgamos surpreender em Jorge Lopes de Sousa o mesmo entendimento na anotação ao art.º 120º do CPPT, *CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO Anotado e Comentado*, 5ª edição Volume I Áreas Editora 2006, pag.856. quando refere: “*Em todos os casos em que o juiz não conhecer imediatamente do pedido, nos termos do art. 113º, haverá lugar à notificação dos interessados para alegarem, (...)*”<sup>(1)</sup>

**Quanto à segunda nulidade invocada**, a contradição entre a fundamentação e a decisão, também não existe, quer em relação à análise da questão da alegada prescrição quer da análise da suscitada caducidade do direito de liquidar quotizações e juros. Isto sem prejuízo de verificarmos se ocorre erro de julgamento quanto a tais questões.

Quanto à primeira questão entendeu o tribunal *a quo*, que o prazo de prescrição era de cinco anos nos termos do art.º 49º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, e que tinha havido interrupção da prescrição, nos termos da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, que tinha revogado aquela, com a citação para a execução em 8 de Outubro de 2009. Não se patenteia pois qualquer contradição mas antes coerência entre os fundamentos e a decisão.

Considerou também o mesmo tribunal que não ocorria caducidade do direito a liquidar as quotizações e juros porquanto não será de aplicar o art.º 45º da LGT, uma vez que existe legislação especial para os impostos parafiscais, citando o n.º 1 do artigo 46.º do Dec-Lei n.º 32/2002 de 29.12 que prevê a determinação do montante das quotizações dos, trabalhadores por conta de outrem e o n.º 2 do artº 10º, do DL n.º 199/99, que determina o prazo de cumprimento de tal obrigação. Citou, ainda os artigos 46.º e 47.º do Dec-Lei n.º 32/2002 de 29.12. de 2007 que estabelecem que é da responsabilidade do sujeito passivo e não da Administração Fiscal, a liquidação das contribuições e quotizações e consequente pagamento.

Considerou ainda que estando em presença de uma situação de autoliquidação que foi cumprida pelo sujeito passivo embora não tendo procedido ao seu pagamento estamos numa situação em que a Administração Fiscal não têm que notificar o sujeito passivo dessa falta de pagamento, que é do seu conhecimento e que a mesma Administração somente está obrigada, a notificar, no caso das liquidações oficiosas ou adicionais, e que só nesse caso pode ocorrer a caducidade.

Com esta fundamentação bastante clara e congruente, a decisão de julgar improcedente a oposição, por não ocorrer a prescrição ou a invocada caducidade não está em contradição com os fundamentos em que se alicerçou pelo que não ocorre qualquer nulidade.

Falecendo, pois, o recurso quanto às nulidades invocadas cumpre agora verificar se ocorre erro de julgamento da sentença quanto às questões que apreciou.

**Quanto à questão da caducidade** prevista no artº 45º da LGT, esta, não se aplica ao caso em análise, pois que sendo uma dívida relativa à Segurança Social a liquidação efectuada ocorre por via da autoliquidação, neste sentido a jurisprudência do STA, de que se cita por todos o acórdão de 23 de Setembro de 2009, proferido no Proc. n.º 436/09 em cuja fundamentação nos revemos. Diz-se nesse aresto, “*(...) Como acima se disse, a sentença recorrida julgou procedente a oposição com fundamento na caducidade do direito à liquidação das quotizações e contribuições em dívida à Segurança Social. Desde logo cumpre questionar a existência dum verdadeiro acto de liquidação no caso desses tributos em dívida à Segurança Social. Na verdade, o que se passa no caso é a permissão de extracção de certidões de dívida perante a mera constatação de omissão de um pagamento, sem que haja um acto administrativo ou tributário prévio, definidor dessa obrigação (cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob citada, a fls.367). Sendo assim, o acto da entidade emitente desse título executivo (certidão de dívida) não pode ser formalmente definido como acto de liquidação, desde logo porque não está subordinado a qualquer procedimento tributário próprio para liquidação de tributos, nem é imposta por lei a notificação de qualquer acto antes da citação em processo fiscal. Assim, é de concluir que não é aplicável à cobrança de dívidas de contribuição para a segurança social o regime de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT que, como resulta do seus termos, só é aplicável a casos em que há lugar a uma liquidação da dívida e respectiva notificação, antes de ser instaurado qualquer processo executivo. Por outra parte, tendo-se encontrado o regime de quotizações e contribuições à Segurança Social sempre submetido a um regime específico (Leis n.ºs 103/80, de 9/5, 17/200, de 8/8, 32/02, de 20/1 e 4/07, de 16/1) a verdade é que, ao invés do que sucede com o prazo especial de prescrição de dez e posteriormente cinco anos dos correspondentes créditos (cfr. artigo 60.º n.º 3 da Lei 4/07), o legislador nada consagrou, podendo fazê-lo, a respeito dum eventual prazo de caducidade do direito à extracção das sobreditas certidões das dívidas à Segurança Social para efeitos de instauração de processo executivo. Nesta conformidade, aqui se acompanhando o recorrente, no caso das contribuições e quotizações em dívida à Segurança Social não é configurável a caducidade do direito à liquidação, pelo que a decisão sob recurso não pode ser mantida. (...)*”.

Resta então verificar se a sentença andou bem quanto à análise e decisão sobre a não ocorrência da prescrição da dívida mais antiga (Outubro de 2003) e por maioria de razão das mais recentes.

**Sobre a eventual prescrição:** Em matéria de prescrição de dívidas à Segurança Social existe legislação especial. Temos de atender à Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, - artº 49, quer à Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro- artº 60º. Nos termos desta legislação, a obrigação do pagamento das quotizações e das contribuições à Segurança Social prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquelas obrigações deveriam ter sido cumpridas e o mesmo prazo de prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento.

Na sentença afirma-se:

*“(...) Iniciando a análise pela dívida mais antiga (Outubro de 2003), verifica-se que a obrigação tributária deveria, por força do disposto no art.º 10º, n.º 2, do DL n.º 199/99, ter sido cumprida até ao dia 15 do mês seguinte ao do período de tributação, isto é, 15 de Novembro de 2003, iniciando-se a partir desse momento, a contagem do já mencionado prazo de prescrição de 5 anos.*

*Assim, e acaso inexistissem quaisquer factos interruptivos do prazo prescricional em curso, a dívida relativa a Outubro de 2003 encontrar-se-ia prescrita em 16 de Novembro de 2009.*

*Sucedde, porém, que na situação vertente a executada foi citada para a presente execução em 08.10.2009, conforme consta ponto n.º 2, dos factos dados como provados.” E mais à frente “(...) Atento o exposto, é manifesto que, na presente data, a dívida mais antiga não se encontra prescrita, por não se encontrar decorrido o prazo de prescrição de 5 anos.*

*Por maioria de razão, e idêntico raciocínio, não se encontram também prescritas as dívidas vencidas em períodos compreendido entre Outubro de 2003 a Setembro de 2006.*

*Destarte improcede, nesta parte, a presente oposição à execução.”*

No entanto verifica-se que a decisão recorrida incorreu em erro de cálculo, pois que se o prazo da dívida mais antiga, se começa a contar a partir de 15 de Novembro de 2003, os cinco anos de prescrição verificam-se a 16 de Novembro de 2008, e não 2009. **Assim, tendo em conta que a interrupção da prescrição se verifica apenas em 8 de Outubro de 2009, todos os montantes, em causa nos presentes autos, cujo prazo de prescrição de 5 anos se completou antes desta data estão prescritos e não são exigíveis ao recorrente.**

Assim sendo deve julgar-se parcialmente procedente o recurso julgando parcialmente procedente a oposição e determinando a extinção da execução na parte em que se destinava a cobrar coercivamente as quotizações, contribuições e respectivos juros acabados de referir.

#### **4- Decisão:**

Pelo exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário deste STA em conceder parcial provimento ao recurso revogando-se, em parte, a decisão recorrida no segmento em que não julgou prescritas as quotizações, contribuições e respectivos juros, efectuando-se agora esse julgamento de prescrição nos termos sobreditos (o qual é operativo na parte ainda não reconhecida pelo IGFSS, que vem descrita na parte final da sentença recorrida), com as legais consequências sobre a execução fiscal.

No mais confirma-se a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente por atenção ao seu decaimento.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

---

(<sup>1</sup>) (In Jorge Lopes de Sousa, CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO Anotado e Comentado, 5ª edição Volume I Áreas Editora 2006, pag.856.)

## **Acórdão de 28 de Março de 2012.**

### **Assunto:**

*Vícios imputados ao acto de reversão. Caducidade da liquidação. Erro na forma de processo. Convolação.*

### **Sumário:**

*I — O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em falta de fundamentação deste ou outros vícios a tal acto imputados, é a oposição à execução, e não o processo*

*de impugnação judicial, dado que se trata de fundamentos que se reconduzem a fundamentos de oposição à execução (artigo 204.º do CPPT).*

- II — *Sendo intempestiva a utilização do meio processual para o qual se pretenda convolar ou havendo erro na forma de processo quanto a algum dos pedidos e respectivos fundamentos, mas não quanto a outros, não deve ser ordenada a convalidação.*
- III — *A reclamação graciosa ou a impugnação deduzida pelo responsável subsidiário há-de incidir sobre ilegalidades do próprio acto de liquidação que gerou a dívida que lhe é imputada, e não sobre eventuais e posteriores vícios do procedimento de reversão.*

Processo n.º 953/11-30.

Recorrente: Luís Manuel dos Santos Venâncio.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### RELATÓRIO

1.1. Luís Manuel dos Santos Venâncio, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a impugnação que aquele deduzira contra a decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico interposto do indeferimento da Reclamação Graciosa na qual, por sua vez, pretendia a anulação dos despachos de reversão, bem como declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRC dos anos de 2003, 2004 e 2005, tudo no âmbito de processos de execução fiscal em que é devedora originária a sociedade Cervejaria Snack-Bar O Gaveto, Lda., revertidos contra o ora recorrente, como responsável subsidiário.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação, não operando a convalidação para oposição, e julgou não caducado o direito de liquidar por parte da AT, mantendo os actos impugnados na ordem jurídica, no que respeita ao impugnante.

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

«Nestes termos, considerado o alegado, como que doutamente será suprido por V. Ex<sup>as.</sup>,

Deve a Sentença recorrida ser parcialmente revogada na parte em que afirma não poder conhecer, porquanto

A) O recorrente agiu em conformidade com a Lei, ao apresentar a Reclamação Graciosa a Recurso Hierárquico do despacho que ordena a reversão contra si, bem como que o meio próprio para fazer valer a legalidade da sua posição bem como a sua razão face à Lei.

B) Deve ser decretada a anulação do acto administrativo que ordenou a reversão contra o recorrente, seja por falta ou insuficiência de fundamentação, seja por desvio de poder, seja por erro-vício, vício este do acto administrativo supra, o que também implicará a anulação do processado (citação por reversão).»

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP não emitiu Parecer (cfr. fls. 200 verso).

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

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

A) A Administração Tributária (AT) procedeu a uma acção inspectiva (de ora avante, inspecção) à ora devedora originária, “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda.”, com o NIPC 502.588.039, relativamente a IRC e IVA de 2002;

B) A AT anulou os despachos de reversão e declarou a caducidade do direito à liquidação do IRC, relativamente a 2002, por despacho de 13/05/2009 (fls. 136 a 147);

C) A Administração Tributária (AT) procedeu a uma outra inspecção à ora devedora originária, “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda.”, com o NIPC 502.588.039, com o CAE: 55301, com sede na Rua da Fonte Quente S/N R/C, Alferrarede, Abrantes, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI1200601020, de 03/08/2006, — notificada à inspeccionada em 03/10/2006 — fls. 113 e 117 — na sequência do processo de consulta e recolha de elementos credenciado pelo Despacho n.º DI200600825 de 19/04/2006, inspecção que teve âmbito parcial e natureza externa, incidindo sobre o IRC e IVA dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, tendo o relatório sido assinado 20/11/2006 (fls. da RG) e homologado por despacho de fls. da RG, de 24/11/2006, tendo recorrido a métodos indirectos para determinação da matéria tributável, cfr. relatório fls. 50 a 104, e anexos de fls. 105/ss, do anexo de RG anexo ao processo de impugnação 1513/10.1 BELRA, em que é impugnante a esposa do ora impugnante, cuja situação é a mesma ((2) E de que nos iremos socorrer, por ser a mesma situação, o processo nos estar distribuído, e por as partes não terem junto oportunamente com a petição e contestação esses ou cópias integrais desses documentos, mas apenas documentos dispersos e fragmentários, e, considerando

os princípios da economia processual e da celeridade, não se justificar que se ordene ora a junção e devidamente ordenada);

D) O projecto de conclusões do referido relatório da inspecção foi notificado à sociedade, ora devedora originária pelo ofício 10772, de 19/10/2006, tendo exercido o direito de audição, e tendo o relatório final sido notificado à mesma pelo ofício 11987 de 27/11/2006 (fls. 110, da RG) no qual constava a fixação da matéria tributável em IRC, por métodos indirectos, para os anos 2003, 2004 e 2005, notificação que foi conseguida em 30/11/2006, cfr. fls. 111 e 112 da RG, AR e «RM158195039PT» do CTT, a fls. 112 da RG;

E) Na sequência da inspecção e das correcções referidas, a AT emitiu as liquidações de IRC:

**Ano 2003:** a liquidação n.º 20078310014132 (fls. 32 a 33 da RG), emitida em 19/06/2007; no valor de € 40.586,71 (fls. 36, da RG); a liquidação dos juros compensatórios 200771364, no valor de € 4.034,20 (fls. 36, da RG); e, não tendo sido regularizadas, foi passada a certidão de dívida n.º 2007588703 e deu origem ao PEF n.º 1929200701031902 (fls. 36, e 116, da RG);

**Ano 2004:** a liquidação n.º 20078310012091 (fls. 44 a 45, da RG), emitida em 11/07/2007, no valor de € 38.148,81 (fls. 45, da RG); a liquidação de juros compensatórios 2007695195, no valor de € 774,00 (fls. 45, da RG); e não tendo sido regularizadas, foi emitida a certidão de dívida n.º 2007660975 e deu origem ao PEF n.º 1929200701025775 (fls. 43 e 116 da RG);

**Ano 2005:** a liquidação n.º 20078310002307 (fls. 40 a 41, da RG), emitida em 17/04/2007, no valor de € 32.158,37 (fls. 41, da RG); a liquidação de juros compensatórios 200744395, no valor de € 2.089,16 (fls. 41, da RG); e, não tendo sido regularizadas, foi emitida a certidão de dívida n.º 2007461194 e deu origem ao PEF n.º 1929200701032976 (fls. 47 e 116, da RG) — e cfr. certidões de dívidas de fls. 29 a 79 destes autos;

F) Na sequência da mesma inspecção, das correcções referidas e da matéria em tributária fixada, a AT apurou as faltas de IVA de:

**Ano 2003:** € 14.758,80;

**Ano 2004:** € 15.348,13;

**Ano 2005:** € 17.412,12; cfr. relatório e notificação de fls. 110, da RG;

G) «Nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, o gerente de direito e de facto do sujeito passivo foi o Sr. Luís Manuel dos Santos Venâncio, contribuinte n.º ..... (...)» — relatório fls. 52 e 117 da RG e artic. 6º da p.i.;

H) As liquidações referidas foram notificadas à “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda.”, “sujeito passivo inspecionado”:

— tendo a nota de cobrança da liquidação do ano 2003, a data de registo de 22/06/2007 (fls. 120 e 31 e 32/ss, 38, da RG);

— tendo a nota de cobrança da liquidação do ano 2004, a data de registo de 23/04/2007 (fls. 120 e 38, 42, da RG); e

— tendo a nota de cobrança da liquidação do ano 2005, a data de registo de 17/07/2007 (fls. 120 e 34 e 46, da RG e informação anexa nesta impugnação);

I) O impugnante solicitou revisão da matéria tributável relativamente aos anos de 2003, 2004 e 2005, nos termos nos termos do artigo 91º da LGT e nomeou perito Aníbal Joaquim Lopes Pereira, e pediu à AT que a reversão fosse efectuada (a reversão) nos termos e com os fundamentos dos requerimentos de fls. 84/ss., 98/ss. e 111/ss. destes autos e artic. 7º e 8º da p.i., e RG e RH;

J) Por despachos de 15/04/2009, nos PEF n.ºs 1929200701031902 (fls. 12, RG) e 1929200701025775 (fls. 18, da RG) e 1929200701032976 (fls. 24, da RG), e fls 88/ss., 103/ss. e 115/ss., destes autos, a AT reverteu as execuções contra o ora impugnante Luís Manuel dos Santos Venâncio, NIF ..... e esposa Maria Fernanda Leitoa Cabedal Venâncio, NIF ....., tendo aquele sido citado das reversões em **16/04/2009**, cfr. ofícios, registos e A/R dos CTT, de fls., da RG e de fls. 81 a 83, 95, 107 e 121 destes autos;

K) O ora impugnante interpôs Reclamação Graciosa (RG), nos referidos PEF n.ºs 1929200701031902 (fls. 2/ss, RG), 1929200701025775 (fls. 4/ss, da RG) e 1929200701032976 (fls. 6/ss, da RG), contra os respectivos e referidos despachos de reversão, que foram indeferidas e do seu indeferimento interpôs RH;

L) Dou por reproduzido o despacho de deferimento, de 13/05/2009, do RH da RG, de fls. 136 a 147, comunicado à devedora originária, ali recorrente, pelo ofício 1130 de 18/05/2009, a fls. 134;

M) Dou por reproduzido o despacho de indeferimento, de 16/04/2009, do RH da RG, de fls. 150 a 157, comunicado à devedora originária, ali recorrente, pelo ofício 1152 de 20/05/2009, a fls. 148;

N) Em 31/07/2009, o ora impugnante e a supra referida esposa requereram a coligação, nos supra referidos PEF 1929200701031902, 1929200701025775 e 1929200701032976, o que foi indeferido por despacho de 24/08/2009, fls. 137 a 141, da RG referida;

O) A presente impugnação deu entrada em 02/03/2010, cfr. fls. 2.

3.1. A sentença recorrida explicitando que, do que resulta da Petição Inicial, o impugnante vem, na sequência da R(eclamação) G(raciosa) e do R(ecurso) H(hierárquico) atacar a validade do despacho

de reversão da dívida da devedora originária, bem como invocar a caducidade do direito de liquidação, considerou, em síntese, o seguinte:

a) Quanto à validade do despacho de reversão o impugnante invoca: — que as citações das reversões são ilegais porque ele (impugnante) nunca foi citado de qualquer reversão e também não se indica nem fundamenta por que é que a AT decidiu, no que se refere ao IRC dos anos de 2003, 2004 e 2005, aqui em questão, de modo diferente do que havia decidido quanto ao IRC do ano de 2002; — que apesar de o despacho de citação por reversão se destinar a evitar a alegação (por parte do impugnante) da caducidade do direito à liquidação, vem, ainda assim, alegar a caducidade do direito de liquidação de IRC de 2003, pelo decurso de mais de 3 anos nos termos do artigo 45º-2 da LGT.

Ora, para reagir contra o acto de reversão, o impugnante teria de socorrer-se do processo de oposição, a instaurar no prazo de 30 dias, a contar da citação da reversão, ou, se não a tivesse havido, da primeira penhora, nos termos do art. 203º do CPPT, com fundamento na falta de pressupostos, legitimidade, fundamentação, ou outros, nos termos do art. 204º do CPPT.

O processo de impugnação visa discutir a legalidade da dívida tributária, do acto tributário, maxime, de liquidação, nos termos dos arts. 99º e ss., do CPPT. Quanto às dívidas de imposto, o processo próprio seria, pois, o processo de impugnação. Que é o presentemente instaurado.

Nos termos do art. 22º-4, da LGT, os devedores subsidiários revertidos, têm o direito de usar dos meios facultados ao devedor principal. A questão é que o uso desses meios tem de ser feito, selectivamente, nos termos prescritos na respectiva forma legal.

Ora, os fundamentos invocados na petição não constituem fundamento de impugnação judicial, e constituem, antes, fundamento de oposição à execução, salvo o que se dirá quanto à caducidade.

Na verdade, quanto ao despacho de reversão, o processo, o prazo e os fundamentos próprios são os contidos nos arts. 203º e ss., do CPPT. E a falta de notificação da liquidação do tributo “no prazo” de caducidade é fundamento de oposição (art. 204º-1-e), do CPPT.

De acordo com o disposto nos arts. 97º-3 da LGT e 98º-4 do CPPT, em caso de erro na forma do processo este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

No caso, embora a petição não seja inepta para efeitos de ser convertida em petição da nova forma processual de oposição, seria preciso que à data da apresentação desta impugnação a mesma estivesse dentro do prazo de 30 dias a contar da citação da reversão, nos termos do art. 203º-1-a) do CPPT, previsto para a interposição da nova acção, por via da convolação.

Pelo que a convolação em oposição da presente impugnação seria impossível, porque tendo o impugnante sido citado das reversões em 16/4/2009 e tendo a presente petição entrado em 2/3/2010, como resulta do probatório, há muito estão transcorridos os citados 30 dias.

b) Quanto à caducidade o impugnante alega que, tendo havido (na inspecção realizada) recurso a métodos indirectos, então, contando o prazo, o IRC de 2003, 2004 e 2005 já está caducado (depreendendo-se que o impugnante se refere à data da citação da reversão).

Ora, sendo a caducidade um fundamento de impugnação, deve o processo prosseguir nesta parte. Ou seja, porque o fundamento da alegada falta de fundamentação e pressupostos da reversão são fundamento de oposição, não pode o tribunal deles conhecer, e, por conseguinte, não conhece. Mas conhecerá do fundamento que resta e que é cognoscível em sede de impugnação, que é a questão da caducidade do direito de liquidar os tributos.

c) E apreciando, assim, em seguida, a invocada caducidade das liquidações a sentença recorrida conclui que, sendo aplicável o respectivo prazo de caducidade de 4 anos e começando este a correr nos dias 31/12/2003 (liquidação relativa ao ano de 2003), 31/12/2004 (liquidação relativa ao ano de 2004), 31/12/2005 (liquidação relativa ao ano de 2005), obteremos, respectivamente, como termo de tal prazo de caducidade, os dias 31/12/2007 (de 2003), 31/12/2008 (de 2004) e 31/12/2009 (ano de 2005); pelo que, tendo as notificações das liquidações ocorrido em 22/6/2007 (de 2003), 23/4/2007 (2004) e 17/7/2007 (2005), mesmo considerando os 3 dias seguintes, referidos no art. 39º-1, do CPPT, aquando das referidas notificações das liquidações, não tinha ocorrido qualquer caducidade do direito da AT a liquidar. Sendo esta, aliás, a notificação ao devedor originário, que é exigida pelo art. 45º-1 da LGT, quando fala em “ao contribuinte”, e não a citação dos revertidos em PEF, ao contrário do que parece resultar da argumentação da douda p.i..

d) E no mais a sentença recorrida considerou, ainda, o seguinte:

— Quanto aos processos pendentes ou já decididos referidos na p.i., não é matéria a conhecer nestes autos, encontrando-se aqui e agora prejudicada.

— E também não é aqui pertinente a pouco explicitada questão da alegada dualidade de critérios da AT relativamente ao ano de 2002 e aos anos seguintes (2003 a 2005) ora em presença, sendo certo, aliás, que houve duas inspecções (como resulta do probatório — uma do ano de 2002 e outra dos anos de 2003, 2004 e 2005, ora em questão), cada uma com as suas circunstâncias, não se vendo que o critério tivesse de ser o mesmo, nem em que ponto, sem, de resto, primeiro se alegar e provar que as realidades circunstanciais eram também exactamente as mesmas.

Questão esta que, assim, fica igualmente afastada do conhecimento do tribunal.

— A AT anulou os despachos de reversão e declarou a caducidade do direito à liquidação de IRC de 2002, por despacho de 13/5/2009. Portanto, a matéria alegada relativamente ao ano de 2002, nesse ponto referida na petição, também não tem aqui e agora pertinência, pelo que dela se não conhece.

Em suma, a presente impugnação deve ser julgada improcedente, julgando-se não conhecer dos fundamentos de oposição, nem operar a convalidação da presente impugnação em oposição, nos termos sobreditos, e julgar que não ocorreu caducidade do direito de liquidar, mantendo-se os actos impugnados na ordem jurídica, no que respeita ao ora impugnante.

3.2. Discorda o recorrente sustentando, em síntese, que a sentença deve ser parcialmente revogada («na parte em que afirma não poder conhecer»), porquanto

a) ele, recorrente, agiu em conformidade com a Lei ao apresentar a Reclamação Graciosa a Recurso Hierárquico do despacho que ordena a reversão contra si, bem como que o meio próprio para fazer valer a legalidade da sua posição bem como a sua razão face à Lei.

b) Deve ser decretada a anulação do acto administrativo que ordenou a reversão contra o recorrente, seja por falta ou insuficiência de fundamentação, seja por desvio de poder, seja por erro-vício, vício este do acto administrativo supra, o que também implicará a anulação do processado (citação por reversão).

3.3. Se bem interpretamos, portanto, as Conclusões do recurso (complementando-as, aliás, com o teor das respectivas alegações) o recorrente entende que a sentença recorrida enferma de erro de julgamento na parte em que conclui que não cabe conhecer, em sede da presente impugnação, (i) quer das questões atinentes aos vícios do acto de reversão, (ii) quer da questão relativa à falta de notificação da liquidação do tributo “no prazo” de caducidade, por se tratar de questões que só poderiam ter sido suscitadas em sede de processo de oposição à execução fiscal, quer da matéria, (iii) quer da matéria suscitada quanto aos processos pendentes ou já decididos referidos na p.i., por tal matéria estar prejudicada; (iv) quer da questão da alegada dualidade de critérios da AT relativamente ao ano de 2002 e aos anos seguintes (2003 a 2005); (v) quer da questão atinente à anulação, pela AT, do despacho de reversão e declaração de caducidade do direito à liquidação de IRC de 2002, por despacho de 13/5/2009.

4. O recorrente carece, no entanto, de razão legal.

Com efeito, na presente impugnação o recorrente/impugnante formula os pedidos seguintes:

«Nestes termos deve ser dado provimento à presente impugnação, reconhecendo-se como legal:

A) *Considerar que os despachos que ordenaram a reversão são anuláveis, nos termos dos art.º 135º, porque erráticos na forma de procedimento e sem fundamentação (Art.º 124.º CPTA) — atento o ocorrido relativamente ao ano de 2002 — designando um revertido que não o deveria ser, pois tinha “ab initio” condições legais para ser citado como responsável principal, e não foi nunca citado nessa qualidade.*

Ou em alternativa, caso assim não se entenda,

B) *Que a citação por reversão, foi extemporânea por ter já precludido o prazo para a realizar com eficácia legal a liquidação referente a IRC, ano de 2003, (Art.º 45, n.º 2, LGT) decretando-se, em consequência a declaração de caducidade do direito de liquidar;».*

E na factualidade substanciadora destes pedidos o impugnante faz assentar a impugnação, relativamente à matéria ora (no recurso) em questão, na alegação de que as citações das reversões são ilegais, quer porque o despacho de reversão não indica nem fundamenta a razão pela qual a AT decidiu, no que se refere ao IRC dos anos de 2003, 2004 e 2005, aqui em questão, de modo diferente do que havia decidido quanto ao IRC do ano de 2002, quer porque ele (impugnante) nunca foi citado de qualquer reversão.

4.1.1. Ora, a impugnação judicial (arts. 99º e segts. do CPPT) constitui o meio processual típico que a lei oferece para reacção contra o acto tributário de liquidação dos tributos, com fundamento em qualquer ilegalidade e, por sua vez, a oposição é, como refere a sentença, o meio processual para reagir contra o acto (despacho) de reversão proferido em sede de execução fiscal, com fundamento na falta de pressupostos, legitimidade, fundamentação, ou outros vícios que o afectem (art. 204º do CPPT).

Na verdade, sendo o despacho que ordena a reversão um acto praticado no âmbito de um processo de execução fiscal, é sindicável através dos meios processuais próprios deste processo (no caso, por via da oposição à execução), sendo que também as questões invocadas se enquadram nos fundamentos de oposição: a pretensa falta de fundamentação do despacho que decidiu a reversão tem a ver com a legalidade deste despacho, enquadrando-se no fundamento previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, ali devendo ser apreciada.

Tem sido esta a jurisprudência reiterada deste STA, como bem se vê, por exemplo, dos acórdãos proferidos em 30/9/2009, rec. n.º 626/09; em 28/10/2009, rec. n.º 0578/09; e em 20/1/2010, rec. n.º 814/09. E no mesmo sentido se pronuncia, igualmente, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. III, 6ª ed. 2011, Anotação 38c1) ao art. 204º, pág. 499.

E, como se afirma em tais arestos, os responsáveis subsidiários podem impugnar judicialmente a liquidação (cfr. o n.º 4 do art. 22º da LGT), nos termos gerais, a partir da data da sua citação



(art. 102º, n.º 1, alínea c) do CPPT) no processo de execução e podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203º e 204º do CPPT, sendo que estes meios de defesa têm campos de aplicação distintos.

Por isso, no que se refere ao despacho de reversão, tratando-se de despacho proferido na própria execução e no qual se decide a reversão no âmbito daquela, o meio processual para o sindicatado terá de ser encontrado entre aqueles que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses nessa execução: a reclamação prevista no art. 276º do CPPT ou a oposição à execução fiscal com os fundamentos constantes do n.º 1 do art. 204º do mesmo Código, sendo «este último meio de oposição que se perfila como o meio adequado para os revertidos impugnarem o despacho de reversão (...) desde logo porque é o único que lhes “assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime-regra de subida diferida que está previsto para a reclamação no artigo 278º do CPPT e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (artigos 212º e 169º, n.ºs. 1, 2, 3 e 5 do mesmo Código)” – rec. 504/07.»

Como assim, no presente caso, quer porque os pedidos de que se considere que «os despachos que ordenaram a reversão são anuláveis, nos termos dos art.º 135º, porque erráticos na forma de procedimento e sem fundamentação (Art.º 124.º CPTA)» ou de que, em alternativa, se considere «Que a citação por reversão, foi extemporânea», quer porque as próprias causas de pedir que os suportam [e se traduzem na falta de indicação nos despachos de reversão das razões dessa reversão, dos motivos pelos quais a AT decidiu, no que se refere ao IRC dos anos de 2003, 2004 e 2005, de modo diferente do que havia decidido quanto ao IRC do ano de 2002, e, ainda, na alegação de que ele (impugnante) nunca foi citado de qualquer reversão], «encontram o meio processual adequado para serem conhecidos na oposição à execução fiscal e não em sede de impugnação judicial (artigo 204º n.º 1, alínea b) e i) do CPPT» (cfr. citado acórdão, de 28/10/2009, no rec. n.º 0578/09), não podia a sentença recorrida tê-lo apreciado em sede do presente meio processual utilizado pelo recorrente: a impugnação.

Aliás, destinando-se o instituto da reversão a chamar à execução fiscal outro executado, e representando-se aí uma alteração subjectiva daquela instância executiva, faz sentido que, no que respeita aos fundamentos que impliquem a invocação de ilegalidades quanto a esse chamamento, o meio processual adequado a utilizar seja um dos que estão previstos para esse regime e no qual se asseguram ao visado todas as garantias de defesa, e não a impugnação, que tem outro campo de aplicação.

4.1.2. E, por outro lado, tendo a sentença recorrida considerado que o pedido (também formulado) de declaração de caducidade do direito à liquidação constitui, no caso, fundamento de impugnação judicial (questão que foi, aliás, apreciada pela sentença, e sobre a qual não versa, sequer, o presente recurso – já que o recorrente o delimita às questões que a sentença «afirma não poder conhecer»), fica claro que não podia a mesma sentença ter ordenado a convolação da presente impugnação para o meio processual de oposição, por forma a conhecer dos ditos pedidos atinentes aos alegados vícios dos despachos de reversão.

Com efeito, além de, como a sentença expressa, não ser legalmente possível proceder a tal convolação (por a petição inicial da impugnação ter sido apresentada muito para além dos 30 dias em que poderia ter sido deduzida a oposição — o impugnante foi citado das reversões em 16/4/2009 e a petição inicial desta impugnação entrou em 2/3/2010), também impediria tal convolação o facto de na sentença se ter entendido que a caducidade do direito à liquidação constitui fundamento de impugnação judicial.

É que, consistindo o erro na forma de processo (art. 199º do CPC) em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão e sendo certo que o erro na forma de processo utilizado deve ser aferido pelo pedido formulado na acção (cfr., entre outros, Rodrigues Bastos, in “Notas ao Código de Processo Civil”, 3ª ed., 1999, pág. 262; Antunes Varela, in RLJ 115, pág. 245 e segs; ac. do STJ, de 12/12/2002, rec. n.º 3981/02, in Sumários, 12/2002; e ac. deste STA, de 25/1/2012, rec. n.º 0866/11), é de afastar a convolação no caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos, mas não quanto a outros: ou seja, a correcção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processo passe a seguir a tramitação adequada. Daí que, havendo, no caso, o processo de impugnação de prosseguir, por se ter considerado que era adequado à apreciação de um dos pedidos e dos respectivos fundamentos, sempre estaria, por essa razão, afastada a possibilidade de convolação para a forma de oposição à execução (cfr. Jorge de Sousa, ob. cit. anotação 40 ao art. 204º, pag. 503).

Em suma, portanto, a sentença recorrida, ao decidir que o tribunal não pode conhecer, na impugnação, dos pedidos referentes aos despachos de reversão e aos vícios a estes imputados, não sofre do invocado erro de julgamento.

4.2.1. A sentença recorrida considerou, ainda, que a alegação reportada «aos processos pendentes ou já decididos referidos na douda p.i. (...) não é matéria a conhecer nestes autos, e se encontra aqui e agora prejudicada», que também «não é aqui pertinente a pouco explicitada questão da alegada dualidade de critérios da AT quanto a 2002 e, depois aos anos seguintes ora em presença (...) Questão esta que, fica afastada do conhecimento deste tribunal» e, ainda, que, uma vez que a «AT anulou os

*despachos de reversão e declarou a caducidade do direito à liquidação de IRC de 2002, por despacho de 13/5/2009 (...) a matéria alegada relativamente ao ano de 2002, nesse ponto referida na petição, também não tem aqui e agora pertinência, pelo que dela se não conhece.»*

E, adianta-se desde já, concordamos com o assim decidido.

Com efeito, os processos referenciados na Petição Inicial são (cfr. docs. de fls. 134 a 157 e als. B), L) e M) do Probatório) os seguintes:

a) — a reclamação graciosa n.º 1929200704000510, deduzida em 3/7/2007 (pelo sujeito passivo — a sociedade originariamente executada “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda.”, embora representada pelo recorrente, na qualidade de sócio gerente —, ou seja, a reclamação foi deduzida não pelo ora recorrente, como responsável subsidiário revertido, mas pela própria sociedade executada originariamente) contra as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios respeitantes aos períodos de 0207, 0208, 0209, 0210, 0111 e 0212.

Reclamação esta que veio a ser parcialmente deferida, por despacho de 22/2/2008, notificado à dita sociedade em 10/3/2008.

b) — o recurso hierárquico, interposto em 8/4/2008, desta reclamação graciosa, o qual veio a ser provido por despacho de 13/5/2009, notificado à sociedade por ofício de 18/5/2009 (no recurso hierárquico veio a concluir-se que também se verificava a caducidade do direito à liquidação, na parte referente às liquidações n.ºs. 7030917 — no valor de Euros 1.166,58 e relativa ao IVA do período de 0212 — e n.º 7030917 — no valor de Euros 180,20 e relativa a juros compensatórios do mesmo período).

c) — a reclamação graciosa n.º 1929200704000471, deduzida igualmente pelo sujeito passivo (a sociedade originariamente executada “Cervejaria Snack-bar, ‘O Gaveto’, Lda.”, embora representada pelo recorrente, na qualidade de sócio gerente) contra a liquidação adicional de de IRC do exercício de 2002, no montante de Euros 34.840,30.

Reclamação esta que foi totalmente indeferida (por despacho de 25/2/2008, notificado à dita sociedade em 10/3/2008).

d) — o recurso hierárquico, interposto em 9/5/2008, desta reclamação graciosa, o qual veio a ser indeferido por despacho de 16/4/2009, notificado à sociedade por ofício de 20/5/2009.

e) — a reclamação graciosa nos PEF n.ºs 1929200701031902, 1929200701025775 e 1929200701032976, contra os despachos de reversão ali proferidos, que foram indeferidas.

f) — os recursos hierárquicos interpostos de tais indeferimentos.

g) — os denominados pedidos de revisão mencionados na alínea I) do Probatório (revisão da matéria tributável relativamente aos anos de 2003, 2004 e 2005, nos termos nos termos do artigo 91º da LGT).

4.2.2. Ora, se relativamente às reclamações graciosas referentes ao IVA e ao IRC de 2002, bem como aos recursos hierárquicos interpostos de tais reclamações, há, desde logo, que considerar que a reclamação relativa ao IVA foi totalmente procedente (por via do provimento do recurso hierárquico dela interposto), também quanto à reclamação relativa ao IRC e ao respectivo recurso hierárquico, há que considerar que ambos foram interpostos pela sociedade (sujeito passivo), sendo que, de todo o modo, o que a lei possibilita ao responsável subsidiário revertido (ora recorrente) é a dedução de reclamação ou de impugnação da dívida, nos mesmo termos do devedor principal. Ou seja, sempre a reclamação ou impugnação deduzida pelo responsável subsidiário há-de incidir sobre ilegalidades do próprio acto de liquidação que gerou a dívida que lhe é imputada, e não sobre eventuais e posteriores vícios do procedimento de reversão ou das reclamações graciosas e respectivos recursos hierárquicos.

Para invocar estes últimos a lei faculta ao responsável subsidiário, precisamente o processo de oposição, nos termos acima já expostos.

E o mesmo se diga quer em relação às reclamações graciosas deduzidas contra os despachos de reversão proferidos nos PEF supra indicados, reclamações que foram indeferidas e das quais o recorrente interpôs recurso hierárquico, quer em relação à eventual pendência dos denominados pedidos de revisão mencionados na alínea I) do Probatório.

Quanto às reclamações, mesmo que em sede deste recurso hierárquico eventualmente viessem a ser anulados os despachos de reversão, essa anulação não poderia constituir fundamento para a presente impugnação ou para que os alegados vícios (falta ou insuficiência de fundamentação, desvio de poder, erro-vício) de tais despachos de reversão fossem aqui apreciados, sendo que, como também se disse, sempre seria inviável a convalidação para a forma adequada (oposição) por intempestividade desta.

Razões que, igualmente se aplicam aos falados pedidos de revisão, até porque estes se reconduzem ao pedido de que «*Seja ordenada a reversão de tudo o processado relativo à aplicação do IRC*» — anos de 2003, 2004 e 2005 - «*no que se refere à matéria colectável obtida por métodos indirectos, tornando-se o ora requerente devedor principal*» e de que «*Seja citado e/ou notificado de tudo processado após a conferência de peritos para, de acordo com a lei, poder exercer na plenitude o seu direito de defesa*» ou «*... seja citado para exercer os seus direitos como devedor subsidiário, nos termos do artigo 22º, n.º 4 da LGT...*».

Aliás, à data, não tinha sido proferido despacho de reversão contra o recorrente, pelo que sempre seria duvidoso que tivesse, então, legitimidade para pedir a revisão (a admitir-se que o responsável subsidiário pode deduzir tal pedido – cfr. ac. do Pleno desta Secção do STA, de 17/3/2011, rec. n.º 0876/09).

Neste contexto e por tudo o exposto, conclui-se que a sentença decidiu, na parte em que vem recorrida (isto é, ao decidir que o tribunal não pode conhecer, na impugnação, dos pedidos referentes aos despachos de reversão e aos vícios a estes imputados, e ao decidir que a alegação reportada «aos processos pendentes ou já decididos referidos na douda p.i. (...) não é matéria a conhecer nestes autos, e se encontra (...) prejudicada», que «a questão da alegada dualidade de critérios da AT quanto a 2002 e, depois aos anos seguintes (...) fica afastada do conhecimento deste tribunal» e que a «... a matéria alegada relativamente ao ano de 2002, nesse ponto referida na petição, também não tem aqui e agora pertinência, pelo que dela se não conhece», não sofre dos erros de julgamento que lhe são imputados pelo recorrente.

Pelo que, assim, improcedem todas as Conclusões do recurso.

**DECISÃO**

Termos em que se acorda em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

### Assunto:

*Recurso Interlocutório. Modo de subida. Extemporaneidade da petição inicial.*

### Sumário:

- I — Sobe a final o recurso interlocutório da decisão judicial que julgou improcedente a excepção de extemporaneidade da petição de impugnação deduzida pela Fazenda Pública.*
- II — O princípio da economia processual não é considerado no teor do artigo 285.º do CPPT.*

Processo n.º 1079/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Vitorino Moreira de Sousa e Outra.

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

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

### RELATÓRIO

A Fazenda Pública em sede de contestação à impugnação judicial que os ora recorridos apresentaram veio suscitar a questão da intempestividade da apresentação da impugnação.

Foi proferido despacho judicial em 30/05/2011 do seguinte teor: “*Pelas razões aduzidas no douto parecer do Digno Magistrado do ministério Público, improcede a suscitada excepção de caducidade do direito de deduzir a Impugnação Judicial pela Fazenda Pública em sede da sua douda contestação. Notifique, com cópia do parecer de fls. 38 a 41. D.N.*”.

O Parecer emitido pelo Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel referido no despacho ora recorrido é do seguinte teor:

*Vitorino Moreira de Sousa deduziu em 29 de Novembro de 2010 Impugnação Judicial do despacho de indeferimento de um Recurso Hierárquico que tinha apresentado da liquidação relativa ao IRS de 2007 no valor de 2.656,66 €.*

*A Fazenda Pública contestou e suscitou a caducidade do direito de deduzir a impugnação judicial porque nos termos do art.º 102.º n.º 2 do CPPT, a Impugnação Judicial tinha de ser apresentada no prazo de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico.*

Nos termos do art.º 20.º n.º 1 do CPPT, os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do art.º 279.º do Código Civil.

Trata-se de um prazo substantivo a que não é aplicável o disposto no art.º 145.º 5 e 6 e 146.º do CPC.

Estamos perante um prazo de natureza substantiva, cuja função é a de determinar o período de tempo durante o qual o direito pode ser exercido.

Trata-se de um prazo peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso por estarem em causa direitos indisponíveis - art.º 333.º do Código Civil - cujo decurso determina a extinção do respectivo direito impugnatório.

As regras da caducidade são aplicáveis quando, por força da lei, o direito deva ser exercido dentro de certo prazo - art.º 298.º do mesmo diploma legal.

«Ao prazo de natureza substantiva estabelecido no art.º 102.º do CPPT para a apresentação da impugnação judicial não se aplicam as disposições previstas no art.º 145.º do CPC para o prazo processual ou judicial» (Ac. do STA de 14/4/2008, processo 077/08).

A impugnação judicial é apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto - art.º 103.º n.º 1 do CPPT.

A petição inicial pode ser remetida a qualquer daquelas entidades pelo correio, sob registo, valendo como data do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal - art.º 103.º n.º 6 do CPPT.

Ora, compulsados os autos, verifica-se que a decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico foi proferida em 9 de Julho de 2010 e foi notificada ao impugnante em 5 de Agosto de 2010.

Logo, quando foi apresentada em 29 de Novembro de 2010 Impugnação Judicial, há muito que tinha já expirado o prazo legal para o fazer.

Nos termos do art.º 36.º do CPPT, os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam devidamente notificados.

As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competência,

Nos termos do art.º 39.º n.º 3 do CPPT, havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado.

Em caso do aviso de recepção ser devolvido por o destinatário não o ter levantado e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal - art.º 39.º n.º 5 do CPPT.

A notificação presume-se feita no prazo previsto no n.º 6 da mesma norma legal, no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte, quando esse dia não seja útil.

Não obstante o exposto, a caducidade do direito de impugnação judicial não se verifica uma vez que a notificação expedida ao impugnante diz, erroneamente, que o prazo de impugnação judicial de 90 dias era um prazo adjectivo contado de acordo com as regras do CPC aplicável por força do disposto no art.º 20.º n.º 2 do CPPT.

Logo, esse prazo de impugnação judicial suspendeu-se em férias judiciais nos termos do art.º 144.º n.º 1 do CPC.

Assim, o prazo de impugnação judicial só começou a decorrer em 1 de Setembro de 2010 pelo que a impugnação judicial apresentada em 29 de Novembro de 2010 respeitou aquele prazo de 90 dias.

O impugnante não pode ser prejudicado pela informação errada que lhe foi transmitida uma vez que nos termos do art.º 161.º n.º 6 do CPC, os erros e omissões dos actos praticados pela secretaria não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes.

Assim, a impugnação judicial foi tempestiva.

Pelo exposto, somos de parecer que não deve proceder a excepção de caducidade do direito de impugnação judicial suscitada pela Fazenda Pública.

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

A. A não subida imediata do recurso da decisão interlocutória compromete o efeito útil a obter com a invocada excepção da caducidade do direito à acção.

B. O douto despacho sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao ponderar erroneamente que, no caso sub judice e perante a verificação patente e reconhecida da caducidade do direito à acção, seriam aplicáveis as regras previstas no n.º 6 do art.º 161º do CPC

C. Ora, entende a Fazenda Pública que a fundamentação usada pelo douto tribunal para improceder a excepção invocada não tem cabimento na situação em apreço,

D. pois, na notificação enviada para os impugnantes, através do ofício n.º 4093, de 04.08.2010 que integra os autos, foi-lhes dado a conhecer o prazo que a lei impõe para a propositura da competente acção judicial, ou seja 90\_dias, bem como a norma legal que prevê o referido prazo, o artº 102º do CPPT,

E. logo, não foi indicado prazo superior ao que a lei estipula para a apresentação da competente acção judicial,

F. e tendo aqueles optado por conferir mandato tributário a advogado, pessoa com conhecimentos técnico/jurídicos relevantes, sabedor de que o prazo para a apresentação de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, e que se conta nos termos previstos no art.º 279º do CC, como resulta, aliás, de forma clara do artº 20º do CPPT,

G. os erros praticados pela secretaria (rectius Serviço de Finanças) não podem ter o efeito de atribuir às partes direitos que a lei não lhes confere ou que precludiram,

H. pelo que, não pode deixar de lhes ser assacada a responsabilidade pela apresentação intempestiva da petição de impugnação.

I. Ainda e porque como prevê o art.º 6º da CC, a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento, nem isenta a pessoas das sanções nela estabelecidas,

J. Até porque, tendo os impugnantes recorrido a pessoa com conhecimentos especializados em direito, deveria ter sido dado cumprimento ao que a lei impõe e assim ter sido apresentada a petição de impugnação no prazo legal, prazo que, como vimos, foi dado a conhecer aos impugnantes na notificação efectuada pelo ofício n.º 4093, de 04.08.2010.

K. Donde, verificando-se a caducidade do direito à acção, como o próprio tribunal recorrido reconhece e admite, deverá aquela ser reconhecida e assim proceder a excepção peremptória da intempestividade, absolvendo-se a Fazenda Publica do pedido, nos termos do disposto no n.º 3 do artº 493º do CPC.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Ministério Público junto deste STA não emitiu parecer.**

**Foram colhidos os vistos legais.**

CUMPRE DECIDIR:

Em primeiro lugar cumpre observar que temos como certo que o recurso não respeita ao objecto do processo de impugnação. Quanto ao comprometimento do seu efeito útil se a subida fosse diferida já não se destaca tal certeza. É que, sempre o Tribunal de Recurso da decisão final e de mérito a proferir, pode confirmar ou revogar o despacho recorrido sem que com isso fique comprometido o que quer que seja relativo aos efeitos do presente recurso. Se for confirmado o despacho, passar-se-á ao conhecimento do mérito da decisão. Se não for confirmado, então o mérito da decisão já não será conhecido.

O único efeito do não conhecimento imediato do recurso é o de poder vir a gerar-se uma situação em que o princípio da economia processual sai manifestamente afectado por ter havido um desenvolvimento processual que não relevará. Esta situação verificar-se-á se não for confirmado o despacho ora recorrido. É que a extemporaneidade da petição de impugnação constitui excepção peremptória que conduz à absolvição do pedido da Fazenda Pública.

Assim sendo, e não elegendo o artº 285º n.º 2 do CPPT o requisito da economia processual como justificando a subida imediata do recurso interlocutório, à face do direito constituído, tem o mesmo de subir a final.

**DECISÃO:**

Pelo exposto acordam os Juízes deste TCA em atribuir outro regime de subida ao recurso, determinando o seu conhecimento a final, se for caso disso, e ordenado a remessa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para o necessário desenvolvimento processual e prolação de decisão de mérito.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

Segue acórdão de 19 de Abril de 2012:

#### RECTIFICAÇÃO DE ERRO MATERIAL

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

Tendo surpreendido um erro de escrita na parte decisória do acórdão tirado em 28/03/2012, nos autos supra referenciados, procede-se agora à sua rectificação.

**Assim onde se lê “TCA” deverá doravante ler-se “STA”.**

**Em consequência a parte decisória fica assim:**

“Pelo exposto acordam os Juizes deste STA em atribuir outro regime de subida ao recurso, determinando o seu conhecimento a final, se for caso disso, e ordenado a remessa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para o necessário desenvolvimento processual e prolação de decisão de mérito”.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2012. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

**Acórdão de 28 de Março de 2012.****Assunto:**

*Oposição. Prestação de Garantia. Erro na Forma de Processo. Inconstitucionalidade. Suspensão da Execução.*

**Sumário:**

- I — A competência para a decisão do pedido de prestação de garantia ou de dispensa dessa prestação, quando formulado no âmbito de oposição à execução fiscal e visando a suspensão desta, cabe ao órgão da execução fiscal e não ao tribunal.*
- II — O erro na forma do processo afere-se pela adequação do meio processual à pretensão que se pretende fazer valer em juízo, pelo que se o pedido formulado é de que seja extinta a execução fiscal e, em alternativa, que ela seja suspensa, é adequado o meio processual de oposição à execução fiscal.*
- III — A alegação de inconstitucionalidade das normas do CPPT que permitem a prática de actos no processo judicial de execução fiscal por órgãos de natureza administrativa, designadamente o acto de citação, consubstancia fundamento legítimo de oposição à execução fiscal.*
- IV — A norma do CPPT que atribui competência ao órgão de execução fiscal para ordenar a citação, não é inconstitucional, pois não atribui aos órgãos da administração competências que a Constituição da República Portuguesa reserva aos tribunais.*
- V — Pode constituir fundamento de oposição à execução fiscal, subsumível à alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, o desrespeito pela suspensão da execução fiscal na pendência de impugnação judicial quando tenha sido prestada ou constituída garantia, quando o executado tenha sido dispensado de prestá-la, ou quando existam bens penhorados que garantam o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.*

Processo n.º 1145/11-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

**Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

**1.** CRUZ & COMPANHIA, LDª, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou “*improcedente a oposição*” que deduziu à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de IRC referente ao exercício de 2005 e respectivos juros compensatórios, por ter julgado que se verificava erro na forma de processo utilizada.

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

A) O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução, por erro na forma de processo e, uma vez que, alegadamente, não foi invocado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

B) A pretensão da CRUZ & COMPANHIA de oposição à execução respeita o elenco taxativo do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, bem como a pretensão por si deduzida tem viabilidade e concludência.

C) Na petição de oposição à execução foram invocados, em suma, os seguintes vícios: (i) a inconstitucionalidade orgânica e material das normas do CPPT que determinam a prática de funções jurisdicionais pelo Serviço de Finanças no âmbito da execução fiscal, em especial o n.º 1 do artigo 188.º do CPPT; (ii) a pendência de processo contencioso com efeito suspensivo.

D) O primeiro dos vícios apontados pela CRUZ & COMPANHIA na sua petição de oposição é enquadrável na última alínea do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT: a inconstitucionalidade invocada con-substancia fundamento que, desde logo, não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provada, simplesmente, a partir de documentos - in casu, pelo documento de citação da CRUZ & COMPANHIA para a execução fiscal -, sendo certo que afecta a eficácia do acto de citação e conseqüente exigibilidade da dívida exequenda.

E) No que se refere ao segundo dos fundamentos invocados, relativo à pendência de processo contencioso com efeito suspensivo - fundamento que não foi apreciado pelo Tribunal a quo -, a jurisprudência e a doutrina têm vindo a entender que nas situações em que a exigibilidade da dívida seja afectada por qualquer motivo não definitivo, mas meramente temporário, esse motivo possa ser invocado em sede de oposição à execução, que terá por objecto, então, a suspensão da execução (1).

F) Tanto a doutrina, como a jurisprudência, enquadram tal fundamento na disposição residual da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

G) A pendência de processo contencioso com efeito suspensivo invocada na petição inicial constitui, igualmente, fundamento legal e legítimo de oposição à execução, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

H) Não é manifesta a improcedência deste fundamento - que não foi, sequer, apreciado na sentença ora posta em crise - porquanto se encontra pendente processo de impugnação das liquidações em causa (processo n.º 229/10.3BEVIS) e o pedido de dispensa de prestação de garantia.

I) Não se verifica, in casu, qualquer erro na forma de processo, nem improcedência dos fundamentos alegados, devendo, em conseqüência, ser revogada a sentença recorrida, com as demais conseqüências legais.

J) A sentença recorrida viola o disposto no artigo 204.º, n.º 1, alíneas i), do CPPT.

1.2. Juntamente com este recurso, subiu um outro recurso jurisdicional que a Oponente havia oportunamente interposto da decisão proferida a fls. 59, na qual, relativamente ao pedido de isenção de prestação de garantia formulado na petição inicial de oposição para obtenção de efeito suspensivo da execução fiscal, se julgou que esse pedido devia ser formulado perante o Órgão da Execução Fiscal, no processo executivo cuja suspensão se pretende, decidindo, por isso, que se *«inste a Oponente a requerer a prestação de garantia no processo executivo, devendo de tal requerimento dar nota nestes autos.»*.

Recurso que foi admitido a subir com o primeiro que, depois dele, houvesse de subir imediatamente.

As respectivas alegações mostram-se rematadas com as seguintes conclusões:

A) A letra do n.º 4 do artigo 103.º do CPPT, ao invés de referir que a impugnação obsta à instauração da execução fiscal, vem estatuir que a «impugnação tem efeito suspensivo».

B) O «efeito suspensivo» referido diz respeito à cobrança da prestação tributária, o que se pode traduzir tanto numa não instauração do processo de execução fiscal (nos casos em que a impugnação judicial foi deduzida antes do termo do prazo de pagamento voluntário), como num não prosseguimento do mesmo processo (nas situações em que o mesmo já tiver sido instaurado).

C) Procurar limitar o âmbito de aplicação do disposto no n.º 4 do art.º 103.º do CPPT às situações em que a execução não se encontre ainda instaurada é - no modesto entender da CRUZ & COMPANHIA - uma interpretação que se distancia em demasia da letra da do n.º 4 do artigo 103.º do CPPT, especialmente quando conjugada com as restantes disposições legais pertinentes, como o são o artigo 169.º, n.º 1, do CPPT ou o artigo 52.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

D) Não fará sentido admitir que o efeito suspensivo referido no n.º 4 do artigo 103.º do CPPT se traduza em obstar à instauração da execução, e não se traduza igualmente em suspender uma execução já instaurada.

E) O Tribunal, perante um pedido de prestação de garantia em caso de apresentação de impugnação, averiguará previamente, através da administração tributária, qual o montante da garantia (vide, neste sentido, o corpo do texto do Acórdão do STA, de 27.05.2009, proferido no processo 0129/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), quer já se encontre instaurada a execução fiscal, quer ainda não se encontre pendente. Isto porque,

F) Mesmo nas situações em que não se encontra, ainda, instaurado o processo de execução fiscal, a garantia a prestar tem de cobrir, nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 199.º do CPPT (ex vi artigo 103.º, n.º 4, in fine, do CPPT), para além do valor da dívida exequenda, juros de mora e custas, ainda 25% da soma destes montantes, informação de que o Tribunal não dispõe directamente.

G) Havendo uma remissão expressa no n.º 4 do artigo 103.º do CPPT para o disposto no n.º 5 do artigo 199.º do mesmo diploma, não se compreende como pode o Juiz a quo pretender que, nos casos em que não foi instaurada, ainda, execução fiscal, seja pelo singelo e inferior valor da impugnação que o Tribunal aferirá o valor da garantia a prestar.

H) A jurisprudência pacificamente aceita, nos casos em que a execução fiscal já se encontra pendente, que a garantia requerida nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 103.º do CPPT seja prestada perante o Tribunal (vide, a título de exemplo, o Ac. do STA, de 27.05.2009, proferido no processo 0129/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

I) Igualmente a doutrina corrobora este entendimento de que, em caso de apresentação de impugnação judicial, o Tribunal é o órgão competente para apreciar da prestação de garantias, mesmo que o processo de execução já tenha sido instaurado. Veja-se, por exemplo, o ensinamento do Prof. Doutor Rui Duarte Morais, in *A Execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2006, pág. 79 ou Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado*, Vol. II, Áreas Editora, 2007, página 245.

J) No que respeita à impugnação judicial, é, assim, unanimemente aceite, em face da redacção do n.º 4 do artigo 103.º do CPPT, que a competência para a decisão sobre a aceitação das garantias que visem o efeito suspensivo da execução fiscal cabe ao Tribunal.

K) No que concerne à oposição judicial à execução, a autorizada doutrina, mormente o Prof. Doutor Rui Duarte Morais (in *A Execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2006), defende que a competência para a decisão sobre a aceitação das garantias que visem o efeito suspensivo da execução fiscal cabe, igualmente, ao Tribunal, porquanto existe um paralelo entre a impugnação judicial e a oposição à execução.

L) A causa de suspensão da execução tanto no caso da impugnação judicial, como no caso da oposição à execução, é a instauração de uma fase judicial do processo. Na verdade, é em virtude da apresentação do articulado dirigido ao tribunal tributário que, cumulativamente com a prestação de garantia, se suspende a execução (cf., para a oposição à execução, os artigos 212.º e 169.º, n.ºs 1 e 5, do CPPT). Não o contrário, não por força da mera prestação de garantia.

M) Tanto no caso da impugnação, como no caso da oposição, não tem qualquer sentido útil que se proceda à penhora de bens do executado sem que se decida da questão - prévia - de atribuição a essa fase judicial iniciada (impugnação ou oposição) de efeito suspensivo, mediante a prestação (ou dispensa de prestação) de garantia, requerida pelo impugnante ou oponente. E se na impugnação o Tribunal que decide da questão "prévia" da aceitação de garantias para obter a suspensão da execução, faz todo o sentido, por uma identidade de situações e fundamentos já evidenciada, que na oposição também o seja.

N) O disposto no artigo 103.º, n.º 4, do CPPT é aplicável directamente à oposição a execução por força da remissão do artigo 212.º do mesmo Código. E, na verdade, a remissão do artigo 212.º para os «termos deste Código», remete para o regime da suspensão da execução e prestação de garantia em caso de apresentação de impugnação judicial (cf. as disposições conjugadas dos artigos 212.º, 169.º, n.º 5, 169.º, n.º 1 e 103.º, n.º 4, todas do CPPT).

O) O disposto no art.º 199.º do CPPT apenas se aplica à impugnação judicial por força da remissão da parte final do artigo 103.º, n.º 4, do CPPT, sendo que essa remissão deixa de fora o n.º 8 desse artigo 199.º.

P) Para que o artigo 199.º do CPPT - que consagra o regime da prestação de garantia em caso de pagamento em prestações - seja aplicável à oposição a execução, tem de beneficiar igualmente de uma remissão expressa para o efeito, sendo que a remissão existente em sede de efeitos suspensivos da apresentação da oposição a execução - o artigo 212.º do CPPT - remete para o regime da impugnação judicial.

Q) O Executado que pretenda suspender a execução fiscal pela prestação de garantia na pendência de oposição à mesma, tendo-o requerido espontaneamente na petição de oposição, verá tal apreciação da prestação de garantia ser da competência do Tribunal.

R) Sendo o Tribunal a decidir da prestação de garantia, com vista à suspensão do processo de execução, então, deverá ser também o Tribunal a decidir da isenção da prestação dessa mesma garantia, que logra alcançar o mesmo efeito.

Nestes termos, deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogado o despacho recorrido, declarando o Tribunal competente para apreciar o pedido de dispensa de prestação de garantia formulado cumulativamente com a petição de oposição à execução, com todas as consequências legais.

Não há registo da apresentação de contra-alegações.

**1.3.** O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu o douto parecer que consta de fls. 127 e 128, no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso interposto da sentença, por não assistir razão à Recorrente e, no que toca ao recurso da decisão interlocutória, a sua apreciação



deverá considerar-se prejudicada por uma decisão que negue provimento ao recurso da sentença e que julgue improcedente a oposição, dado que isso determinará o prosseguimento da execução fiscal.

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir ambos os recursos.

**2.** O despacho interlocutório, constante de fls. 59, tem o seguinte teor:

«(...)

Através do disposto no n.º 4 do art.º 103º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) o legislador permitiu ao cidadão a possibilidade de, na Impugnação, mediante prestação de garantia, obstar a que seja instaurada execução fiscal. Esta situação só ocorre se a impugnação judicial for deduzida antes do termo do prazo de pagamento voluntário do tributo, pois, decorrido este prazo, é extraída certidão da dívida para efeitos de instauração de execução — arts. 88º n.ºs 1 e 4, 162º, 103º, n.º 4 e 199º, todos do CPPT. Se a garantia for prestada após a instauração do processo de execução esta suspende-se, cfr. o disposto no art.º 169º do CPPT. Vejam-se a este propósito as anotações de Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado, 3ª edição, 2002.

A nosso ver a aplicação do n.º 4 do art.º 103º tem essencial pertinência na primeira das situações referida, antes da instauração da execução, para obstar à instauração.

Nos demais casos a prestação de garantia é, e deve ser, a bem da tutela jurisdicional efectiva, porque se garante maior eficácia/celeridade, requerida e prestada no processo executivo.

A propósito vejam-se os art.ºs 103º n.º 4 que remete para o art.º 199º, o qual se insere no título da Execução fiscal. Do artigo 199º, n.º 5 resulta que a garantia é calculada/prestada pelo valor da dívida exequenda; ora não existindo execução o cálculo/prestação tem de ser aferido, excepcionalmente, pelo valor atribuído pelo autor à Impugnação.

Quem, melhor que o Órgão de Execução Fiscal (adiante OEF) para averiguar e decidir, em primeira linha, nos termos e para os efeitos do n.º 9 do art.º 199º da diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia.

Como compatibilizar a celeridade que se impõe, com a necessidade de obter a concordância da administração tributária sobre a idoneidade da garantia nos termos do n.º 2 do 199º. Sempre que haja, durante a existência da garantia, algum facto originador de alterações (cessação da garantia; diminuição ou reforço) é necessário que haja, sempre ou quase sempre, a audição/intervenção da Administração Tributária.

Também se insere no Título da execução fiscal o art.º 151º, n.º1, que define “à contrário” a competência do OEF, nesta se integrando a da decisão, em primeira linha, sobre a prestação, cálculo e demais incidentes da garantia.

O que se vem de dizer da prestação da garantia deve entender-se como extensível, por razões facilmente compreensíveis, à situação do pedido de dispensa de garantia. No caso presente é inequívoco, porque estamos perante autos de oposição, incidente da execução fiscal, que esta não só existe como é pressuposto destes autos.

Assim, pelas razões sumariamente indicadas, a bem da tutela jurisdicional efectiva, e necessária celeridade e eficácia, inste a Oponente a requerer a prestação de garantia no processo executivo, devendo de tal requerimento dar nota nestes autos.

### **3. RECURSO DA DECISÃO INTERLOCUTÓRIA.**

A resolução da questão colocada no recurso do despacho interlocutório passa por saber a quem compete apreciar e decidir o pedido de dispensa de prestação de garantia com vista a obter a suspensão da execução fiscal face à instauração de processo de oposição a essa execução: se ao tribunal tributário, se ao órgão da execução fiscal.

Segundo a decisão recorrida, essa competência cabe ao órgão da execução, devendo o pedido ser formulado no processo executivo cuja suspensão se pretende e aí ser apreciado e decidido pelo órgão da execução. Razão por que se decidiu instar «a Oponente a requerer a prestação de garantia no processo executivo, devendo de tal requerimento dar nota nestes autos».

Dissente a Oponente, ora Recorrente, desse julgamento, que reputa de errado, porquanto, na sua perspectiva, é ao tribunal que cabe apreciar e decidir a matéria relativa à prestação da garantia e/ou à isenção dessa prestação.

Vejamos.

O artigo 52.º da Lei Geral Tributária dispõe, no seu n.º 4, que a *administração tributária* pode, a requerimento do executado «*isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.*». E o artigo 170.º do CPPT estabelece, no seu n.º 1, que «*Quando a garantia possa ser dispensada nos termos previstos na lei, deve o executado requerer a dispensa ao órgão da execução fiscal (...)*».

Donde se depreende que a administração tributária tem competência, através do órgão da execução fiscal, para a apreciação e decisão do pedido de prestação de garantia e de dispensa dessa prestação.

Todavia, o artigo 183.º, n.º 1, do CPPT dispõe que se houver lugar a qualquer forma de garantia, ela será prestada junto do tribunal tributário competente ou do órgão da execução fiscal «*onde pender o processo respectivo*», assim se depreendendo que tanto o tribunal como o órgão da execução poderão deter competência para a decisão do pedido de prestação de garantia.

Neste contexto, torna-se necessário apurar onde deve ser deduzido e apreciado o pedido naqueles casos, como aquele que ora nos ocupa, em que existem processos simultaneamente pendentes perante o tribunal e perante o órgão da execução fiscal.

Tal questão foi já por diversas vezes analisada e decidida neste Supremo Tribunal, tendo-se firmado o entendimento, que subscrevemos e aqui deixamos acolhido, no sentido de que a competência para a decisão do pedido de prestação de garantia ou de dispensa dessa prestação, quando formulado no âmbito de oposição à execução fiscal e visando a suspensão desta, cabe ao órgão da execução fiscal e não ao tribunal – cfr. os acórdãos proferidos em 7/12/2010, no recurso n.º 0910/10 e em 16/12/2010, no recurso n.º 0907/10.

Como se deixou explicado naquele primeiro aresto, «o processo em que se deverá requerer a prestação de garantia deverá ser aquele em que se pretende que se produza o efeito suspensivo que a sua prestação produz, ou seja, visando a prestação de garantia suspender a excecutoriedade do acto de liquidação, obstando ao prosseguimento do processo de execução fiscal, parece que deverá ser nesta execução, perante o órgão da execução fiscal.

É este, aliás, o entendimento que se pode sintonizar com o poder atribuído à administração tributária, e não ao tribunal, de, a requerimento do executado, o isentar de prestação de garantia (artigos 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º, n.º 1, do CPPT) - v. autor e obra citada.

É certo que o n.º 4 do artigo 103.º do CPPT vem lançar dúvidas sobre a correcção desta conclusão, nos casos de impugnação judicial, como salienta Jorge Lopes de Sousa, porquanto, na verdade, aí se estabelece, com uma redacção pouco feliz, que «*a impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.ºs 1 a 5 e 9 do artigo 199.º*».

Ora, esta disposição, ao referir que é o tribunal quem notifica o interessado para prestar garantia, parece pressupor que é perante o próprio tribunal que a garantia tem de ser prestada; por outro lado, ao fixar-se aqui um prazo de 10 dias, em vez do prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 169.º do CPPT para a prestação de garantia perante a AT, parece não se poder deixar de concluir que não se está a remeter o interessado para o procedimento de prestação de garantia perante a AT previsto nesse artigo. Aliás, essa remissão era feita no n.º 3 deste artigo 103.º, na redacção original, em que se referia que «*a impugnação tem efeito suspensivo mediante garantia adequada a solicitar, conceder e prestar nos termos do artigo 199.º*», pelo que o facto de o n.º 4 do artigo 103.º, na redacção dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, ter substituído esta norma pelo actual n.º 4 parece conduzir à conclusão de que se pretendeu criar um regime próprio para a impugnação judicial, sendo a garantia prestada perante o tribunal e no prazo mais curto de 10 dias. E, a ser assim, o tribunal terá de averiguar previamente, através da AT, qual é o montante da garantia, pois ela tem de cobrir «*o valor da dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento limite de 5 anos e custas a contar até à data do pedido, acrescida de 25% da soma daqueles valores*» (artigo 199.º, n.º 5) e nem todos estes elementos serão do conhecimento ou poderão ser calculados pelo tribunal (designadamente as custas devidas no processo de execução fiscal, que devem ser contadas até à data do pedido de prestação de garantia) - Jorge Lopes de Sousa, in obra citada.

No caso em apreço, o pedido de dispensa de garantia foi solicitado no âmbito de processo de oposição à execução fiscal, e não de impugnação judicial, mas com a finalidade de a reclamante, ora recorrente, obter efeito suspensivo no processo de execução fiscal.

E, assim sendo, será neste caso o órgão da execução fiscal o competente para apreciar tal pedido.».

Em face do que se vem de expor, e sempre com o devido respeito por contrária opinião, julgamos que a norma constante do artigo 103.º, n.º 4 do CPPT, que permite a apreciação pelo tribunal do pedido de prestação de garantia ou da sua dispensa, apenas é aplicável ao pedido formulado na pendência de impugnação judicial, e não já ao pedido formulado na pendência de oposição à execução fiscal.

Termos em que, sem necessidade de outras considerações, se nega provimento ao recurso do despacho interlocutório.

### 3.1. RECURSO DA SENTENÇA.

A presente oposição, deduzida à execução fiscal instaurada contra a ora Recorrente para cobrança de dívidas provenientes de IRC do ano de 2005 e juros compensatórios, alicerça-se, em termos de causa de causa de pedir, nos dois seguintes fundamentos:

– a inconstitucionalidade material das normas do CPPT que determinam a prática de funções jurisdicionais por órgãos de natureza administrativa, particularmente da norma contida no artigo 188.º, n.º 1, por violação do princípio da separação de poderes consagrado nos artigos 111.º, 202.º e 212.º, n.º 3,

da Constituição, o que determina a nulidade do mandado de citação emitido pelo Chefe do Serviço de Finanças no processo de execução fiscal, por ter sido ordenado por quem não tem constitucionalmente competência para a prática do acto – cfr. artigos 1.º a 11.º da petição inicial;

– a existência de motivo legal para a suspensão da execução fiscal, não só por força do pedido de isenção da prestação de garantia que requer em simultâneo com a instauração desta oposição como, também, conjugado com a impugnação judicial que vai instaurar no prazo legal de que dispõe para o efeito – cfr. artigos 12.º a 22.º da petição inicial.

Fundamentos que a levaram a formular o pedido de extinção da execução fiscal ou, em alternativa, a sua suspensão; e em simultâneo, articulou um pedido de dispensa de prestação de garantia – cfr. artigos 23.º e seguintes da petição inicial.

A sentença recorrida julgou improcedente a oposição na consideração de que «a Oponente não alega nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1, do artº 204º, do CPPT, e como tal, a forma de processo adequada ao caso concreto não pode ser a oposição», acrescentando que embora face ao disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT se deva ordenar a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado, o certo é que, no caso, independentemente de estar ainda em prazo, com base nos fundamentos invocados «é manifesto que estes não constituem fundamento de impugnação judicial, pois nela não são invocados vícios que afectem a validade do acto de liquidação mas sim a exigibilidade da dívida, daí que a possibilidade de convoação não seja admissível. Estou certo que impugnação já foi deduzida.»

Todavia, e apesar deste julgamento sobre o erro na forma de processo, o Meritíssimo Juiz acabou por se pronunciar sobre o fundamento da inconstitucionalidade, afirmando, em suma, que não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal há actos na execução que podem ser praticados pela administração tributária, como é o caso do acto de citação. «Na verdade, o acto de dar a conhecer ao executado a interposição contra ele da execução ou a chamá-lo ao processo, não implica qualquer decisão relativa à composição do litígio ou do conflito de interesses existente. A AF não vai decidir nada mas apenas dar conhecimento do que existe. (...)

A citação levada a efeito pelo chefe da repartição de finanças no processo executivo não viola pois o disposto nos artigos 103º e 54º n.º 1 alínea h) da LGT. (...). Nem se vê em que é que o facto de a citação ser efectuada pelo chefe da repartição de finanças possa pôr em causa a separação e independência dos órgãos de soberania ou o exercício da função jurisdicional pelos tribunais (artigo 171º e 202º da CRP citados pela recorrente) quando, como se disse, pode sempre haver reclamação para o juiz, o qual controlará a legalidade da actuação do chefe da repartição de finanças. A competência deste não é uma competência que o juiz nele haja delegado, sendo que é o próprio artigo 35º do CPPT que permite que o despacho que ordena a citação seja impresso ou assinado por chancela. O que bem ilustra que tal despacho não tenha que assumir carácter jurisdicional.»

Ora, tal como se deixou já explicado no acórdão proferido por esta Secção de Contencioso Tributário no recurso n.º 0662/11, de 16/11/2011, perante a verificação do erro na forma do processo e da impossibilidade de convoação para a forma processual tida por adequada, ao Juiz nada mais cumpria decidir. «Não cumpria, designadamente, tecer quaisquer considerandos em torno da admissibilidade dos fundamentos invocados na petição inicial como fundamentos de oposição à execução fiscal e, muito menos, sobre o mérito dos mesmos. (...) Nessa circunstância, todos os considerandos aduzidos na decisão recorrida a esse propósito devem considerar-se como um obiter dictum, «uma excrescência em relação ao silogismo judiciário que motivou e estruturou a decisão» (Neste sentido, por mais recente, o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Julho de 2010, proferido no processo com o n.º 547/10».

Na verdade, «perante o erro na forma do processo, tem o juiz obrigatoriamente que averiguar da possibilidade de convoação para forma de processo adequada. Assim o impõem as normas do art. 97.º, n.º 3, da LGT, e do art. 98.º, n.º 4, do CPPT. Se tal convoação não for possível, deve o juiz declarar a nulidade de todo o processo, que conduz à absolvição da instância da Fazenda Pública, em conformidade com o disposto nos arts. 288.º, alínea b), e 494.º, alínea b), do CPC, ficando prejudicado o conhecimento do mérito da acção.» - acórdão citado.

E, assim sendo, há que syndicar, neste recurso, o julgamento efectuado quanto ao erro na forma do processo utilizado, averiguando se ele ocorreu ou não. E só no caso de se concluir pela verificação de erro de julgamento e necessidade de revogação da decisão recorrida haverá que ponderar a possibilidade de conhecer em substituição, atento o disposto no art. 715.º, n.º 2, do CPC, aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo, por força do disposto nos arts. 749.º e 762.º, n.º 1, bem como no art. 726.º, todos do mesmo Código.

Como se sabe, o erro na forma de processo, contemplado no artigo 199.º do Código de Processo Civil (CPC), consiste em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, pelo que o acerto ou o erro na forma de processo se tem de aferir pelo pedido formulado na acção. É, pois, pelo pedido, ou seja, pela pretensão que o requerente pretende fazer valer, que se determina a propriedade ou improprriedade do meio processual empregue para o efeito (²).

Quer isto dizer, que a correcção ou incorrecção do meio processual empregue pelo autor (nomeadamente no que concerne ao tipo de acção por si escolhido para atingir o fim por si visado) afere-se pela pretensão de tutela jurisdicional que o mesmo pretende atingir; e a chamada inadequação ou inidoneidade do meio processual utilizado consiste, precisamente, na discrepância ou desarmonia entre a espécie processual de que se lançou mão e o propósito que, com ela, processualmente se visava atingir.

No que concerne ao processo de oposição a execução fiscal, ele visa, em regra, a extinção (total ou parcial) da execução fiscal, mas pode também ter por finalidade a suspensão da execução – como acontece nos casos em que a exigibilidade da dívida está temporariamente suspensa, designadamente por força da concessão de uma moratória, da suspensão da eficácia do acto de liquidação ou da própria suspensão da execução fiscal.

Ora, lida a petição inicial e o pedido que nela é formulado, verifica-se que o Oponente pretende obter, em primeira linha, a extinção da execução face à invocada inconstitucionalidade das normas do CPPT que permitem a prática de funções jurisdicionais pela administração tributária enquanto órgão da execução fiscal e, em alternativa, a suspensão da execução face à instauração de processo de impugnação judicial e pedido de isenção de prestação de garantia.

Tal pedido adequa-se perfeitamente ao processo de oposição à execução, pelo que se nos afigure incorrecta a decisão proferida em 1ª instância no sentido de que a Oponente incorreu em erro na forma de processo. A circunstância de as causas de pedir gizadas não constituírem, porventura, fundamentos válidos de oposição à luz do disposto no artigo 204.º do CPPT, não constitui motivo para dar por verificada uma nulidade processual por erro na forma de processo, mas, antes, motivo para a improcedência do pedido com base nessa causa de pedir.

Pelo que se impõe conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida.

Revogada a decisão, cumpre conhecer em substituição nos termos do n.º 1 do artigo 753.º do CPC (³), aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo por força do disposto nos artigos 749.º, 762.º, n.º 1 e 726.º, todos do Código de Processo Civil, desde que não esteja em causa matéria de facto, já que, nesse caso, seria de dar cumprimento ao disposto nos arts. 729.º e 730.º do CPC.

**3.2.** Quanto à inconstitucionalidade material das normas do Código de Procedimento e Processo Tributário que permitem a prática de funções jurisdicionais por órgãos de natureza administrativa, argumenta a Recorrente que este fundamento se enquadra na previsão da alínea i) do artigo 204.º do CPPT, por consubstanciar fundamento que não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título.

E, na verdade, assim é. A invocada inconstitucionalidade é susceptível de afectar a validade dos actos de cobrança coerciva praticados pelo órgão da execução fiscal, designadamente o acto de instauração da execução fiscal e de citação do executado, e de determinar a extinção do respectivo processo, constituindo fundamento válido de oposição subsumível na alínea i) do artigo 204.º do CPPT, na medida em que não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo demonstrável por prova documental.

Tal não significa, porém, que tal fundamento deva proceder, pois a natureza judicial do processo de execução fiscal não impede a prática, pelos órgãos da administração tributária, de actos de natureza não jurisdicional, não sendo inconstitucionais as normas que atribuem competência ao órgão de execução fiscal para a prática de actos de natureza não jurisdicional, designadamente para o acto de citação.

Como se deixou explicado no recente acórdão proferido por esta Secção de Contencioso Tributário, de 14/03/2012, no recurso n.º 1053/11-30, que sufragamos sem reservas de convicção, «*Resulta do disposto no art.º 103.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional. 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 (n.º 2 do mesmo normativo).*

*Por sua vez, de acordo com o art.º 150.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário é competente para a execução fiscal o órgão da execução fiscal do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação*

*A competência atribuída por este normativo aos órgãos da administração tributária é precisamente a competência para a prática de actos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal.*

*Ora a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, tem-se pronunciando, de forma consolidada e de há longo tempo, no sentido de que não contende com a natureza judicial do processo executivo fiscal o facto de a citação ser ordenada pelo chefe da repartição de finanças, já que tal despacho não se insere nos despachos jurisdicionais, não tendo por finalidade a composição de qualquer litígio (cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.02.2008, recurso 999/07, de 16.06.2004, recurso 367/04, de 02.05.2001, recurso 25027, e de 19-2-92, recursos n.ºs 13763 e 13830.)*

*E instado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da atribuição de competência à Administração Tributária para instauração e prática de actos no processo de execução fiscal o Tribunal*

*Constitucional vem também entendendo que a decisão de instauração não envolve um juízo definitivo sobre a exequibilidade do título ou sobre a verificação dos pressupostos da acção executiva, não havendo nesse acto qualquer composição de interesses, pelo que ele não tem natureza jurisdicional – conferir neste sentido acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 331/92, de 21/10/1992, n.º 152/2002, de 17-4-2002, publicado no Diário da República, II Série, de 31-5-2002, e n.º 263/02, de 18-6-2002, publicado no Diário da República, II Série, de 13-11-2002.».*

Termos em que não pode proceder este fundamento de oposição.

**3.3.** Quanto à instauração de processo de impugnação judicial para discussão da legalidade do acto de liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda e seu efeito suspensivo sobre a execução por força do pedido de isenção de prestação de garantia.

Por um lado, trata-se de fundamento que é, em abstracto, subsumível à alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. E, por outro, pode ter efectivamente ocorrido a instauração dessa impugnação e sido prestada garantia ou penhorados bens que garantam a totalidade da dívida exequenda ou deferido o pedido de isenção da sua prestação, sabido que a Oponente foi instada a apresentar esse pedido junto do órgão da execução.

Ora, na decisão recorrida não foi fixada a matéria de facto pertinente à apreciação deste fundamento da oposição à execução fiscal.

Assim, face aos factos alegados na petição inicial e na ausência de qualquer julgamento sobre os mesmos, este Supremo Tribunal está impedido de conhecer deste fundamento, dada a falta do poder/dever de se substituir nessas condições ao tribunal recorrido para fixar os factos relevantes para o conhecimento do mérito da causa.

Razão por que se decide não entrar no conhecimento desta segunda questão, devendo os autos regressar à 1.ª instância, a fim de aí, após julgamento da matéria de facto pertinente, se conhecer da eventual causa de suspensão da execução fiscal como fundamento de oposição à execução fiscal.

**4.** Pelo exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em:

- negar provimento ao recurso interposto do despacho interlocutório;
- conceder provimento ao recurso interposto da sentença e, revogando-a, julgar improcedente a oposição à execução fiscal quanto ao primeiro fundamento invocado e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí, após a pertinente fixação da matéria de facto, se conhecer do mérito do segundo fundamento invocada na petição inicial.

Custas do recurso do despacho interlocutório pela Recorrente e sem custas o recurso da sentença.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

<sup>(1)</sup> Vide, LOPES DE SOUSA, in *Código de Procedimento e de Processo Anotado*, 5ª Edição, 2007, Vislis Editores, pág. 371; CARLOS PAIVA, in *O Processo de Execução Fiscal*, 1ª Edição, 2008, Almedina, pág. 117; Ac. STA, de 13/12/2000, proc. n.º 25610; Ac. TCA Sul, proc. n.º 6016/01

<sup>(2)</sup> Cfr. entre outros, RODRIGUES BASTOS, in “*Notas ao Código de Processo Civil*”, 3ª ed., 1999, pág. 262; ANTUNES VARELA, in RLJ 115, pág. 245 e segs; Acórdão do STJ de 12/12/2002, no Rec. n.º 3981/02, in Sumários, 12/2002; Acórdão da R.Coimbra de 14/3/2000, in BMJ 495, pág. 371; Ac. R.Évora de 12/11/98, in Col.Jur. Ano XXIII, T5, pág. 256; Acórdão da R.Lisboa de 19/1/1995, in Col.Jur. Ano XX, T1, pág. 95, e Acórdão da R.Porto de 5/7/1990, in Col.Jur. Ano XV, T4, pág. 201.

<sup>(3)</sup> Trata-se de situação diferente daquela que, também relativa a conhecimento em substituição, encontra previsão no n.º 2 do artigo 715.º do CPC previsto para os recurso de apelação e que é aplicável ao Supremo Tribunal dado que o art. 726.º do CPC não afasta a sua aplicação ao recurso de revista. Esse preceito dirige-se àquelas situações em que o tribunal recorrido entrou na apreciação do mérito da causa mas não tomou conhecimento de certas questões por força da solução que deu ao litígio. Só em tais situações é que o Supremo Tribunal, se entender que o recurso procede e nada obsta à apreciação dessas questões, conhecerá delas no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida.

## Acórdão de 28 de Março de 2012.

### Assunto:

*Impugnação. IRS. Prazo. Tempestividade.*

### Sumário:

*I — A partir da data da entrada em vigor da Lei n.º 60-A/05, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2006), o prazo para deduzir impugnação judicial contra um acto de liquidação de IRS é de 90 dias (artigos 140.º, n.º 1 do CIRS e*

102.º, n.º 1 do CPPT), contados a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação (artigo 140.º, n.º 4, alínea a) do CIRS)

- II — Este prazo de 30 dias a que alude o artigo 140.º, n.º 4, alínea a) do CIRS refere-se ao termo inicial da contagem do prazo de impugnação e não ao prazo de impugnação propriamente dito.
- III — A regra da alínea e) do artigo 279.º do Código Civil, que dispõe que o prazo que termine em domingo ou dia feriado se transfere para o primeiro dia útil e que aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, aplica-se, apenas, ao termo fixado para a prática de um acto em juízo, o que não é o caso do prazo de 30 dias referido no artigo 140.º, n.º 4, alínea a), do CIRS.
- IV — De igual modo não serão aplicáveis ao cômputo do prazo do artigo 140.º, n.º 4, alínea a) do CIRS as regras do artigo 72.º do Código de Procedimento Administrativo, que se referem à contagem dos prazos procedimentais, em processo administrativo.

Processo n.º 1147/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Jorge Manuel Santos Fonseca e outra.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu proferida nos autos n.º 1321/09.2BEVIS, a qual julgou procedente a impugnação deduzida por Jorge Manuel dos Santos Fonseca e Olga Isabel Salvado Caniço Fonseca contra a liquidação adicional de IRS e juros Compensatórios, relativa ao no de 2006, no valor de 2593,92 euros.

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

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou tempestiva a impugnação apresentada nos autos, e, conhecendo do pedido, julgou a impugnação procedente e provada, com a consequente anulação do acto impugnado;

b) O presente recurso tem, assim, por objecto a reapreciação da matéria de direito no que diz respeito à excepção da caducidade do direito de impugnar, suscitada pela Fazenda Pública e julgada improcedente pelo Mmo. Juiz a quo;

c) A discordância com a sentença sob recurso reside, portanto, em divergente conclusão sobre a interpretação do quadro normativo aplicável à situação em presença, não aceitando a Fazenda Pública a configuração que do mesmo faz a douta sentença recorrida;

d) Dispõe o artº 102º do CPPT o prazo para a interposição de impugnação judicial, o qual é de 90 dias a partir dos factos elencados nas alíneas a) a f) do n.º 1, de 15 dias após a notificação do indeferimento da reclamação graciosa (nº 2), ou a todo o tempo, se o fundamento for a nulidade (nº 3);

e) Todavia, prescreve o n.º 4 do artº 102º do CPPT que “o disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias”;

f) No caso de impugnação de actos de liquidação de IRS (situação dos autos), estabelece a alínea a) do n.º 4 do art.º 140º do CIRS, na redacção conferida pela Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que “Os prazos de reclamação e de impugnação contam-se nos termos seguintes: A partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação”;

g) Temos então, nesta norma, a estatuição de um prazo especial de impugnação que se sobrepõe à regra geral constante do artº 102º do CPPT;

h) “Relativamente à impugnação de actos de liquidação de IRS, prevê-se no art.º 140º, n.º 4, alínea a), do CIRS que o prazo de impugnação se inicia «a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação», afastando-se, por isso, o termo do prazo de pagamento voluntário como termo inicial do prazo” (sublinhado nosso), vide Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6a Edição, anotação 9 - Prazos especiais ao artº 102º do CPPT, págs.154;

i) A razão de ser do afastamento do termo do prazo de pagamento voluntário, da alínea a) do n.º 1 do artº 102º do CPPT, como início do prazo para deduzir impugnação judicial, radica no carácter especial da alínea a) do n.º 4 do artº 140º do CIRS, em detrimento do carácter geral do artº 102º do CPPT, “precisamente em razão da especialidade do seu objecto e da disciplina especial que consagram” vide Acórdão do STA de 26-10-2011, recurso 0517/11;

j) Encontrando esta situação arrimo legal, portanto, no n.º 4 do art. 102º do CPPT;

k) Citando novamente o insigne Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “É apenas o início do prazo de 90 dias que, em vez de contar a partir da notificação para pagamento voluntário, como se estabelece na alínea a) do n.º 1 do artº 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário se conta a partir

do 30º dia posterior à notificação, da liquidação” (sublinhado nosso), vide Autor e obra identificados em h);

l) Importa portanto diferenciar o prazo de trinta dias «seguintes ao da notificação da liquidação» constante da alínea a) do n.º 4 do artº 140 do CIRS, findo o qual inicia o prazo para interpor impugnação judicial da liquidação em causa, do prazo de pagamento voluntário da liquidação, a que alude a alínea a) do n.º 1 do art.º 102º do CPPT e que serve como início do prazo para deduzir impugnação judicial;

m) Equiparar o prazo de 30 dias do artº 140º do CIRS ao prazo de pagamento voluntário da liquidação é retirar todo o efeito aquele normativo do CIRS, pois que se assim fosse, mesmo numa liquidação de IRS, o prazo para deduzir impugnação judicial seria sempre o prazo de 90 dias após o termo do pagamento voluntário da liquidação, previsto na alínea a) do n.º 1 do artº 102º do CPPT;

n) Em suma, o prazo de 30 dias do artº 140º do CIRS não tem qualquer correspondência com o prazo de pagamento voluntário da liquidação, para efeitos de interpor impugnação judicial;

o) Motivo pelo qual não tem aplicação no caso em apreço o disposto na alínea c)

do n.º 1 do artº 72º do CPA, pois que este, como bem explica Jorge Lopes de Sousa no seu já citado CPPT anotado e comentado, 6ª edição, apenas se aplica “*para determinar o prazo de impugnação judicial previsto na alínea a) do n.º 1 do artº 102º do CPPT, que se conta a partir «termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte» “.* vide anotação 2 - c) *Contagem do prazo de impugnação judicial quando o prazo de pagamento voluntário termine em dia não útil, e ainda anotação 17 ao artigo 86;*

p) Também não tem a mínima correspondência com a situação dos autos o Acórdão do STA 0318/11 de, 21-09-2011, pois que é incontroverso que, no âmbito de um recurso de contra ordenação, o arguido tem 20 dias apresentar recurso, nos termos do n.º 1 do artº 80º do RGIT, contados de acordo com o artº 60º do RGCO, e caso esse prazo termine em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, ao abrigo do artº 279º alínea e) do Código Civil;

q) No caso em apreço se o prazo de 90 dias, contado a partir do 30º dia posterior à notificação da liquidação, terminar em férias judiciais, obviamente que esse prazo se transfere para o primeiro dia útil seguinte, ao abrigo do artº 279º alínea e) do Código Civil, independentemente de o acto dever ser praticado perante autoridades administrativas, que servem de intermediários para recepção dos requerimentos de interposição, vide, a este propósito, anotação 10 ao artº 20 do CPPT anotado e comentado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição;

r) Contudo, não é esse o caso dos autos, pelo que se torna despiciendo a invocação de um Acórdão do STA que assenta em tais pressupostos, evidente/uniforme na aplicação do direito a uma situação de um término de prazo em período de férias judiciais, quando o acto sujeito a prazo tenha de ser praticado em juízo;

s) No caso em apreço o prazo de 30 dias posterior à notificação da liquidação, previsto na alínea a) do n.º 4 do artº 140º do CIRS, implica tão só o início do prazo de 90 dias para o efeito de interpor impugnação judicial da liquidação de IRS, não implica mais nada, mormente o pagamento voluntário da liquidação ou a possibilidade de praticar qualquer acto em juízo;

t) Assim, aquele prazo de 30 dias após a notificação da liquidação deve considerar-se completado independentemente de ocorrer num sábado, domingo, feriado, ou qualquer outro dia útil, pois que não implica a prática de qualquer acto, apenas opera o efeito de iniciar o prazo de 90 dias para interpor impugnação judicial;

u) Daí a não aplicação do disposto no artº 279º, alínea e) do C.C. ao prazo de 30 dias previsto no artº 140º do CIRS, defendendo-se, porque só aí faz sentido, a aplicação do art.º 279º, alínea e) do C.C. ao prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial;

v) Pois este tem aplicação quando o acto sujeito a prazo tenha de ser praticado em juízo;

w) Assim, se o prazo de 90 dias terminar num sábado, domingo, feriado ou férias judiciais transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do citado artº

279, alínea e) do C.C.; o mesmo não se pode afirmar para o prazo de 30 dias, previsto no art.º 140º do CIRS, pois, como já se demonstrou, este apenas implica o início do prazo de 90 dias para interpor impugnação judicial;

x) Na situação dos autos, o impugnante foi notificado da liquidação de IRS em 06-08-2009, pelo que o prazo de 30 dias do artº 140º do CIRS completou-se em 05.09.2009, sábado, (e não 06 de Setembro, como, do nosso ponto de vista, apenas por lapso o refere o Mmo Juiz a fls. 3 da douta sentença recorrida, pois seguindo tal raciocínio a controvérsia dos autos não se colocava), tendo o prazo de 90 dias para interpor impugnação judicial iniciado em 06-09-2009 expirou em 04-12-2009 (sexta-feira), tudo como resulta de fls. 5, 6 e 48 do Processo Administrativo; sendo que a petição foi enviada para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, por correio registado, em 07-12-2009 (segunda-feira), vide fls. 118 dos autos.

y) A contagem dos prazos de impugnação judicial faz-se nos termos do art.º 279º do C.C., como expressamente se refere no n.º 1 do art. 20º do CPPT, sendo este prazo de natureza substantiva não

se lhe aplica as disposições previstas no art.º 145º do CPC para o prazo processual ou judicial, neste sentido, entre outros, Acórdãos do STA n.º 077/08 de 16-04-2008, 01208/03 de 14-01-2004 e 0458/08 de 29-10-2008;

z) Na procedência da excepção da caducidade do direito de impugnar, oportunamente suscitada pela Fazenda Pública, deveria o Mmo Juiz do Tribunal “a quo”, abster-se do conhecimento do mérito da presente impugnação;

aa) Nem para o efeito se invoque a aplicação do princípio do pro actione, insito no artº 70 do CPTA, pois este supõe, a existência de duas ou mais interpretações possíveis, razoáveis, da mesma norma processual, devendo a opção recair na que favoreça a emissão de uma pronúncia sobre o mérito das pretensões formuladas;

bb) Em primeiro lugar, não se vislumbra que normas processuais estão em causa na situação dos autos, pois quer o disposto no artº 140º do CIRS, quer o disposto no artº 102º do CPPT, consubstanciam normas substantivas;

cc) Em segundo lugar, na situação em apreço, não tem suporte legal o fraccionar dos prazos de 30 dias do artº 140º do CIRS com os 90 dias para deduzir impugnação judicial do artº 102º do CPPT;

dd) Pois o prazo de 30 dias posterior à notificação da liquidação esgota-se findo aquele prazo, independentemente de ocorrer num sábado, domingo, feriado ou dia útil;

ee) Como já se referiu trata-se de um prazo especial de impugnação, que afasta a regra geral do artº 102º do CPPT e que impõe a contagem do prazo de 90 dias a partir do 30º dia posterior à notificação da liquidação;

ff) Expirado aquele prazo, (30 dias do artº 140º n.º 4 a) CIRS + 90 dias do artº 102º do CPPT) ocorre uma excepção peremptória, ficando vedado ao tribunal o conhecimento das questões invocadas na impugnação intempestiva;

gg) Admitir-se a aplicação do princípio do pro actione no caso dos autos, seria admitir-se a apreciação dos argumentos alegados numa situação de intempestividade do meio judicial utilizado, quando o tribunal deve conhecer oficiosamente das excepções peremptórias, nos termos do artº 496º do CPC; Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, com a consequente revogação da douda sentença proferida nos autos que, julgando improcedente a questão prévia da caducidade do direito de impugnar, apreciou o mérito da impugnação judicial.

Os recorridos contra-alegaram, pugnado pela manutenção do decidido e alegando, em síntese, que o Tribunal a quo aplicou de forma correcta o Direito, aplicando o disposto no artigo 279º, alínea e), do Código Civil, ao prazo previsto no artigo 140º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, tal como o impõe o artigo 57º, n.º vb 3, da LGT.

E que a evidente autonomia do prazo em causa relativamente ao prazo para apresentação da impugnação judicial que se conta a partir do seu termo reforça o resultado da exegese dos preceitos citados, no sentido da plena aplicabilidade do disposto no artigo 279º, alínea e), do Código Civil.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu no sentido do provimento do recurso, alinhando em síntese a seguinte fundamentação: «A decisão proferida assentou na data em que teve lugar a notificação da liquidação a que se refere a matéria controvertida no recurso interposto pela Fazenda Nacional, como sendo efectuada a 6-8-2009 (fls. 253, alínea H).

Ora, a data em que findou o decurso dos 30 dias previstos no art. 140.º n.º 4 alínea a) do CIRS é a 5-9-2009 (sábado) e não a 6-9-2009 (domingo), conforme indicado no dito parecer a fls. 215.

Aplicou-se ainda na sentença recorrida a regra contida no art. 72.º n.º 1 alínea b) do C.P.A. quanto ao seu cômputo, fazendo transferi-lo para o primeiro dia útil seguinte.

Cita a recorrente em abono da tese contrária do decidido a posição do Exmº Conselheiro Jorge Sousa no seu C.P.P.T. Anotado, e acórdão do S.T.A. subscrito também pelo mesmo mas relaciona o mesmo com o previsto no art. 37.º do C.P.P.T. Por outro lado, defendem os recorridos que a mesma vai contra a letra do art. 279.º alínea e) do C. Civil, bem como que este é aplicável no caso de prazo para pagamento voluntário, citando outro acórdão do S.T.A.

Cumprir tomar posição.

A referida posição doutrinária do Consº Jorge Sousa, segundo a qual face à referida previsão especial tal como consta, o prazo de impugnação ser de contar logo após o prazo de 30 dias, está de acordo com o entendimento jurisprudencial deste S.T.A. contrário à aplicação da norma contida no art. 72º n.º 1 alínea b) do C.P.A., existindo norma especial que deva levar a considerar doutro modo - assim, ac. do S.T.A. de 14-IV-94 in Ac. Dout. n.º 396, p. 1932 e ss., citado por Mário Esteves de Oliveira; Pedro Gonçalves e Pacheco de Amorim, no seu CPA Comentado, p. 368, merecendo a sua concordância.

Parece não haver razões para afastar tal entendimento no presente caso.

Se é em 30 dias, contados da notificação, que podia também ter sido requerida a notificação de requisitos omitidos ou a passagem de certidão de que os mesmos constassem, nos termos a que alude o art. 37.º do C.P.P.T., tal não parece invalidar o entendimento tido.



*Por outro lado, no prazo de 30 dias podia também ter sido efectuado o pagamento voluntário, de acordo com o previsto no artº do CPPT.*

*Ora, atenta a regra contida no art. 105.º do CIRS, este podia ter sido efectuado aos sábados e domingos, mesmo encontrando-se os serviços de finanças encerrados nesses dias. Parece, pois, não haver fundamento para fazer transferir o cômputo dos ditos 30 dias para o primeiro dia útil seguinte, mais sendo de reconhecer que o decurso dos mesmos foi atingido a 5-9-2009.*

*E efectuando continuamente o cômputo do prazo de 90 dias para a impugnação, alcança-se que o mesmo findou a 4-12-2009 (6ª feira), conforme se defende também no recurso interposto.*

*Concluindo, parece que, decorrendo que a impugnação apresentada a 7-12-2009 foi extemporânea, é de julgar o recurso procedente, revogando-se o decidido.*

**3-** Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

**3.1.** Com interesse para a questão em análise nos presentes autos julgaram-se provados na decisão recorrida os factos seguintes:

«(.....) H) Em 07 de Julho de 2009 foi efectuada pela Direcção-Geral dos Impostos, a liquidação de IRS referente ao ano 2006 n.º 2009 5004677982 que originou um valor a pagar no montante de € 2 593.99, liquidação que foi notificada aos impugnantes em 06-08-2009 e paga, no limite do pagamento voluntário. em 2009-09-02. vide docs. de fls. 63 destes autos e fls. 3 a 7 do Processo Administrativo;

I) No dia 07-12-2009, via postal, foi expedida para este Tribunal a petição inicial que deu origem aos presentes autos, cfr fls. 2 e 118 destes autos.»

**3.2** A única questão objecto de recurso que consiste em saber se padece de erro de direito a decisão da primeira instância que julgou tempestiva a impugnação deduzida pelos recorridos e julgou improcedente a excepção da caducidade do direito de impugnar suscitada pela Fazenda Pública.

Mais concretamente está em causa apurar se, terminando o prazo de 30 dias previsto no artº 140º, n.º 4, alínea a) do CIRS num dia não útil o termo inicial do prazo de impugnação deve ou não passar para o dia útil seguinte.

A sentença recorrida ponderou que, independentemente de se considerar o referido prazo de 30 dias, como prazo substantivo ou judicial, aplicando-se ou não a norma do artº 279º, alínea e) do Código Civil, sempre neste caso passaria para o primeiro dia útil, invocando a propósito o artº 72º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento Administrativo.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando que o prazo de 30 dias posterior à notificação da liquidação, previsto na alínea a) do n.º 4 do artº 140º do CIRS, implica tão só o início do prazo de 90 dias para o efeito de interpor impugnação judicial da liquidação de IRS, não implica mais nada, mormente o pagamento voluntário da liquidação ou a possibilidade de praticar qualquer acto em juízo.

Conclui que aquele prazo de 30 dias após a notificação da liquidação deve considerar-se completado independentemente de ocorrer num sábado, domingo, feriado, ou qualquer outro dia útil, pois que não implica a prática de qualquer acto, apenas opera o efeito de iniciar o prazo de 90 dias para interpor impugnação judicial.

**3.3** Desde já se dirá que o recurso merece provimento.

Vejamos, antes de mais, as normas em causa.

Diz o artº 140º, n.º 4, do CIRS (*Redacção dada pela Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro*) que os prazos de reclamação e de impugnação se contam nos termos seguintes: a) A partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação; (*Redacção dada pela Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro*)

b) (Revogada.) (*Redacção dada pela Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro*)

c) A partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito, nos casos previstos no n.º 2;

d) A partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito ou a partir da data de pagamento do imposto que autonomamente deva ser liquidado e entregue nos cofres do Estado, nos casos previstos no n.º 3.

E dispõe o artº 102º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

Resulta expressamente do disposto no n.º 4 do artigo 102.º do CPPT que o teor do referido preceito não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias, constituindo as alíneas do n.º 4 do artigo 140.º do Código do IRS normas especiais, aplicáveis ao IRS, relativamente ao disposto nas alíneas do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, não quanto ao prazo de impugnação propriamente dito, mas quanto ao termo inicial da sua contagem, normas estas que hão-de prevalecer sobre a norma geral contida no CPPT precisamente em razão da especialidade do seu objecto e da disciplina especial que consagram (cf. também neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.10.2011, recurso 517/11, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

O prazo de impugnação da liquidação de IRS será, pois, de 90 dias contados a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação, estabelecendo assim o artº 140º n.º 4 do CIRS um termo

inicial especial do prazo de impugnação de 90 dias para actos de liquidação de IRS e não um prazo de 120 dias <sup>(1)</sup>.

No caso subjudice, e como resulta do probatório, a liquidação foi notificada aos impugnantes em 06-08-2009 pelo que o prazo de 30 dias previsto no artº 140º, n.º 4, alínea a) do CIRS terminaria a 05.09.2009 (sábado) e não a 06.09.2009 (domingo), conforme indicado na sentença.

Ora será que terminando o prazo de 30 dias previsto no artº 140º, n.º 4, alínea a) do CIRS num dia não útil o termo inicial do prazo de impugnação deve passar para o dia útil seguinte?

Como vimos a sentença recorrida, aplicando a regra contida no artº 72º n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento Administrativo considerou que referido prazo de 30 dias (artº 140º, n.º 4, alínea a)) terminaria no primeiro dia útil imediato, ou seja no dia 07.09.2009.

Mas aqui não andou bem a primeira instância, e por duas ordens de razões:

Em primeiro lugar porque o prazo de 30 dias a que alude o artº 140 n.º 4, alínea a) do CIRS se refere ao termo inicial da contagem do prazo de impugnação e não ao prazo de impugnação propriamente dito.

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, vol. II, pag. 154, é apenas o início do prazo de 90 dias que, em vez de contar a partir da notificação para pagamento voluntário, como estabelece a alínea a) do n.º 1 do artº 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário, se conta a partir do 30º dia posterior à notificação da liquidação.

O prazo referido no artº 140 n.º 4, alínea a) do CIRS estabelece assim o termo inicial de um outro prazo, o prazo de impugnação propriamente dito, e não o prazo para a prática de um determinado acto em juízo.

Ora o artº 279º, alínea e) do Código Civil dispõe que o prazo que termine em domingo ou dia feriado se transfere para o primeiro dia útil e que aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.

A regra da al.e) do artº 279º do Código Civil aplica-se, pois, e apenas, ao termo fixado para a prática de um acto em juízo, o que não é o caso do aludido prazo do artº 140º do CIRS. Assim, e por exemplo, será aplicável ao prazo para deduzir impugnação, de 90 dias, caso termine em domingo ou dia feriado.

Daí que, como sustenta a recorrente, se faz sentido, a aplicação do art.º 279º, alínea e) do C.C. ao prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial, o mesmo não sucede em relação ao prazo de 30 dias previsto no artº 140º n.º 4, alínea a) do CIRS, pois este estabelece o termo inicial de contagem de um prazo e não o prazo em que tenha de ser praticado em juízo um determinado acto.

Por outro lado a regra do artº 72º do Código de Procedimento Administrativo refere-se à contagem dos prazos procedimentais, em processo administrativo, e não se aplica aos prazos legalmente fixados como condição de exercício do direito, que são de caducidade e de natureza substantiva <sup>(2)</sup>.

Como assim haveremos de concluir que, terminando o prazo de 30 dias previsto no artº 140º, n.º 4, alínea a) do CIRS num dia não útil, o termo inicial do prazo de impugnação não se transfere para o dia útil seguinte.

E do exposto resulta que assiste razão à Fazenda Pública quando, acertadamente, sustenta que a impugnação judicial apresentada pelos recorridos era intempestiva.

Na verdade mostra o probatório que a liquidação foi notificado aos impugnantes em 06-08-2009 pelo que o prazo de 30 dias previsto no artº 140º, n.º 4, alínea a) do CIRS terminou a 05.09.2009.

Sendo este o termo inicial da contagem do prazo de impugnação, o referido prazo (de 90 dias) findou a 04.12.2009 (sexta feira), pelo que a impugnação, deduzida a 07.12.2009 (cf. probatório), era efectivamente intempestiva.

A sentença recorrida, que assim não decidiu, não pode ser confirmada,

#### IV- Decisão

Nestes termos acordam, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar intempestiva a impugnação judicial.

Custas pelos recorridos que contra-alegaram neste Supremo Tribunal Administrativo.

Lisboa, 28 de Março de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 154 e também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.07.2008, recurso 178/08.)

<sup>(2)</sup> (Ver neste sentido António Francisco de Sousa, Código de Procedimento Administrativo anotado, 261 e MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA PEDRO COSTA GONÇALVES JOÃO PACHECO DE AMORIM, Código de Procedimento Administrativo anotado, pag. 431.)





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.

---